

Konsekvenser av Cadbury Schweppes-dommen for anvendelsen av NOKUS-reglene

Kandidatnummer: 611

Veileder: Andreas Bullen

Leveringsfrist: 25. april 2007

Til sammen 17 466 ord

16.04.2007

Innholdsfortegnelse

1	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Innledende bemerkninger og avgrensninger	4
1.1.1	Den fellesskapsrettslige tolkningslæren	4
1.1.2	Vekten av EF-domstolens dommer ved tolkningen av EØS-avtalen	5
1.1.3	Referater fra EF-domstolen	6
1.1.4	Internasjonale skatteavtaler til avvergelse av juridisk dobbeltbeskatning	6
1.1.5	Viktige begreper	7
1.2	EØS-avtalen og EF-traktaten	7
1.2.1	Relevante bestemmelser	7
1.2.2	EF-rettslig sekundærlovgivning	8
1.3	De fire friheter som ramme for norsk beskatningskompetanse	9
1.4	Kort presentasjon av NOKUS-reglene	10
1.4.1	Hvem er skattesubjekt etter NOKUS-reglene?	10
1.4.2	Når foreligger norsk kontroll?	10
1.4.3	Hvilke utenlandske selskaper omfattes av NOKUS-reglene?	10
1.4.4	Hvilke inntekter omfattes?	11
2	<u>UTGJØR NOKUS-REGLENE EN RESTRIKSJON PÅ UTØVELSEN</u>	<u>11</u>
	<u>AV ETABLERINGSFRIHETEN?</u>	<u>11</u>
2.1	Ordlyden i EØS art. 31.	11
2.2	Behandler de norske skattereglene NOKUS-aksjonærer mindre gunstig enn sammenlignbare aksjonærer?	12
2.2.1	Hvilken sammenligning er relevant for vurderingen?	13
2.2.2	Behandles NOKUS-selskapsaksjonærer skattemessig mindre gunstig enn sammenlignbare aksjonærer?	16
2.2.3	Behandles NOKUS-aksjonærer som ikke er selskapsaksjonærer, mindre gunstig enn sammenlignbare aksjonærer?	17

2.3	Konklusjon	21
<u>3</u>	<u>KAN RESTRIKSJONEN PÅ ETABLERINGSFRIHETEN OPPRETTHOLDES SOM BEGRUNNET I ET TUNGTVEIENDE SAMFUNNSHENSYN?</u>	<u>22</u>
3.1	Hvilken betydning har det at NOKUS-reglene ivaretar uskrevne samfunnshensyn?	23
3.2	Kan NOKUS-reglene opprettholdes som begrunnet i hensynet til å beskytte det nasjonale skattefundamentet?	24
3.2.1	Er hensynet til å beskytte det nasjonale skattefundamentet <i>relevant</i> ?	24
3.3	Kan NOKUS-reglene opprettholdes som begrunnet i hensynet til å fremme skatteeksportnøytralitet?	25
3.3.1	Er hensynet til å fremme skatteeksportnøytralitet <i>relevant</i> ?	25
3.4	Kan NOKUS-reglene opprettholdes som begrunnet i hensynet til å motvirke skadelig skattekonkurranse?	26
3.4.1	Er hensynet til å motvirke skadelig skattekonkurranse <i>relevant</i> ?	26
3.5	Kan NOKUS-reglene opprettholdes som begrunnet i hensynet til å bekjempe skatteunndragelse?	28
3.5.1	Er hensynet til å bekjempe skatteunndragelse <i>relevant</i> ?	28
3.5.2	Er NOKUS-reglene <i>egnet</i> til å motvirke rent kunstige arrangementer som har til formål å omgå norsk skattelovgivning?	37
3.5.3	Går anvendelsen av NOKUS-reglene utover det som er nødvendig for å nøytralisere konsekvensene av rent kunstige arrangementer (<i>proporsjonalitetsspørsmålet</i>)?	38
3.6	Konklusjon	58
<u>4</u>	<u>HOVEDKONKLUSJON</u>	<u>58</u>
<u>5</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>61</u>
<u>6</u>	<u>DOMSREGISTER</u>	<u>63</u>

1 Innledning

Problemstillingen som skal behandles i denne oppgaven, er hvilke grenser EØS-avtalen¹ setter for anvendelse av NOKUS-regler² innen EØS-området³. Mange omstridte spørsmål vedrørende lovligheten av NOKUS-reglene ble avklart da EF-domstolen 12. september 2006 avsa dom⁴ om lovligheten av lignende britiske regler i Cadbury Schweppes-saken. Oppgaven vil derfor i stor grad være en drøftelse av hvilke konsekvenser Cadbury Schweppes-dommen har for anvendelsen av NOKUS-reglene.

USA var først ute med å innføre såkalte CFC-regler⁵ i 1962⁶. Tyskland fulgte etter i 1972⁷ som det første europeiske land. Siden da har de fleste europeiske stater vedtatt lignende regler. Den norske utgaven av CFC-regler er NOKUS-reglene i sktl.⁸ §§ 10-60 til 10-68. Felles for CFC-reglene er at de fungerer som skattemessige forsvarstiltak fra medlemslandenes side for å begrense forskjellige former for skattemotivert kapitalflukt muliggjort av den tiltakende skattekonkurransen både innen og utenfor EØS-området. Med skattemotivert kapitalflukt menes at markedsaktørene på grunn av lavere skattetrykk i utlandet velger å foreta investeringene sine der fremfor å investere i innenlandske

¹ Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde av 2. mai 1992, trådt i kraft som norsk lov gjennom EØS-loven 1. januar 1994.

² Forkortelse for norsk kontrollert utenlandsk selskap.

³ Omfatter EU-landene og de EFTA-landene som har underskrevet EØS-avtalen. Disse EFTA-landene er Liechtenstein, Island og Norge.

⁴ Sak C-196/04 *Cadbury Schweppes*.

⁵ Forkortelse for Controlled Foreign Company.

⁶ Internal Revenue Code (26 USC), Title 26, Subtitle A, Chapter 1, Part III, Subpart F, Section 951-964.

⁷ Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei der Auslandsinvestitionen vom 8. September 1972 (BGBl. I 1972, S. 1713).

⁸ Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14.

selskaper. Kapitalflukt innebærer å benytte seg av lovlig skatteplanlegging og må således avgrenses mot skatteunndragelse og skattebedrag.

Den skattemotiverte kapitalflukten kan for det første arte seg slik at norske investorer velger å investere sin kapital i selskaper hjemmehørende i land med lavere skattenivå enn Norge fremfor å investere i innenlandske selskaper. Mulighetene for skattebesparelser kan også innvirke på hvordan større virksomheter med tilhørighet til Norge organisert som konserner utformer konsernstrukturen sin. Ved å flytte den delen av virksomheten som leverer konserninterne tjenester, til et lavskattland kan konsernet oppnå en lavere total skattebelastning sammenlignet med å beholde denne delen av virksomheten i Norge. Skattepliktig inntekt i Norge vil som et resultat at utflytningen reduseres med verdien av de konserninterne tjenestene. Disse verdiene vil riktignok bli beskattet i lavskattlandet, men da med en lavere effektiv skattesats.

Behovet for NOKUS-regler må sees i sammenheng med de grenser for norsk beskatningskompetanse som den internasjonale skatteretten oppstiller. Utgangspunktet i internasjonal skatteavtalerett er at et selskap hjemmehørende i et annet land underligger denne stats skatteregler.⁹ Dermed kan ikke norske myndigheter skattlegge utenlandske datterselskapers overskudd fortløpende. Skatteplikt til Norge forutsetter enten at selskapet som ”hjemmehørende” i riket, jf. sktl. § 2-2 første ledd, beskattes for all sin inntekt her, jf. sktl. § 2-2 sjette ledd, eller at selskapet har inntekter med kilde i Norge. Dette kan for eksempel være tilfelle hvis selskapet har et fast driftssted i Norge, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav b. Disse vilkårene for skatteplikt vil imidlertid ofte ikke være oppfylt. I så fall kan verdien av de konserninterne tjenestene først beskattes i Norge når det utenlandske selskapet deler ut overskuddet til de norske aksjonærene som utbytte. Et problem sett fra norske myndigheters side er at utbyttebetalinger fra det utenlandske selskapet kan utsettes på ubestemt tid slik at det oppstår en tidfestingsfordel sammenlignet med skattleggingen av tilsvarende nasjonale selskaper. Ved en slik senere skattlegging vil også internasjonale

⁹ Se OECDs Mønsteravtale art. 7 første ledd. De fleste dobbeltbeskatningsavtaler mellom industriland baserer seg på OECDs Mønsteravtale, dog med store variasjoner mellom avtalene.

skatteavtaler kunne begrense hvilken skattesats utbyttet kan beskattes med.¹⁰ Endelig er det ikke sikkert at det utenlandske selskapet overhodet deler ut utbytte og i så fall vil norske skattemyndigheter være avskåret fra å beskatte overskuddet. Dette problemet søkes i Norge løst gjennom NOKUS-reglene, som årlig beskatter norske aksjonærer for overskuddet i norskkontrollerte selskaper hjemmehørende i lavskattland uavhengig av utbytteutdelinger fra selskapene. På denne måten vil norske myndigheter begrense skattemotivert kapitalflukt¹¹ til lavskattland.

Nasjonalstatenes behov for å beskytte skattefundamentene fra skattemotivert kapitalflukt, har økt i takt med nedbyggingen av handelshindringer mellom EØS-statene. Den europeiske integrasjonsprosessen har ved å gjøre innsatsfaktorene mer bevegelige over landegrensene, tilsvarende gjort det enklere for markedsaktørene å etablere seg der det skattemessig er mest lukrativt. Dermed har også skattekonkurransen¹² mellom medlemsstatene fått økt betydning.

I Norge ble dessuten fritaksmetoden innført ved skattereformen 2004-2006 for aksjeutbytte utdelt til selskapsaksjonærer. Dette innebærer at selskaper hjemmehørende i Norge ikke skal betale noen skatt på aksjeutbytte utdelt fra utenlandske selskaper innen EØS-området, jf. sktl. § 2-38 første ledd. Innføringen av denne ordningen gjør det blant annet mulig for norske morselskaper å tilpasse seg slik at den totale skattebelastningen blir lik den skatt som datterselskapet betaler i sin hjemstat. Dermed er skattemotivert kapitalflukt innen EØS-området blitt skattemessig enda mer lukrativt for selskapsinvestorer etter innføringen

¹⁰ Skatteavtalenes begrensninger på beskatningen av aksjeutbytte drøftes i *Zimmer 2003*, side 195 flg.

¹¹ Se Ot.prp. nr. 16 (1991-1992), side 67 første spalte.

¹² Med *skattekonkurranse* menes at nasjonalstater i kamp om å lokke kapital til landet, setter ned skattesatsene eller på andre måter utformer gunstige skatteregler, hovedsakelig selskaps- og utbytteskatter. Håpet er at flere utenlandske investeringer vil øke det samlede skatteprovenyet. Konkurranseselementet består i å ha lave nok skattesatser for de aktuelle investeringene man ønsket fremmet sammenlignet med andre land. Når et land senker selskapsskattene vil andre land kunne se seg nødt til å senke sine selskapsskattesatser for å fremstå som et attraktivt investeringsland.

av fritaksmetoden enn tidligere. Spørsmålet om NOKUS-reglene kan anvendes for å hindre skattemotiverte utenlandsinvesteringer har med dette fått fornyet aktualitet.

Ved EF-domstolens dom i Cadbury Schweppes-saken av 12. september 2006 ble betingelsene for at de britiske CFC-reglene skulle være i overensstemmelse med EF¹³ art. 43 klarlagt. Inntil dette tidspunkt var det uklart om CFC-regler kunne opprettholdes overfor EF-traktaten og EØS-avtalen. Tvilen gjaldt i første rekke hvorvidt en restriksjon kunne opprettholdes i henhold den såkalte Rule of Reason-testen. Etter Rule of Reason-testen kan et medlemsland opprettholde sin lovgivning selv om den begrenser utøvelsen av de fire friheter, forutsatt at lovgivningen er nødvendig for å ivareta tungtveiende samfunnshensyn og for øvrig oppfyller tre kumulative vilkår oppstilt av EF-domstolen gjennom fast rettspraksis¹⁴. For det første må hensynet må være relevant. For det andre må reglene være egnet til å ivareta det påberopte hensyn. Og endelig må reglene ikke gå utover hva som er nødvendig for å oppnå sitt formål (proporsjonalitetskravet).

1.1 Innledende bemerkninger og avgrensninger

1.1.1 Den fellesskapsrettslige tolkningslæren

Grunnlaget for de EØS-rettslige regler er opprinnelig folkerettslige traktater, og som ved tolkningen av alle traktater spiller partenes *formål* med samarbeidet en viktig rolle. Dette følger av art. 31 første ledd i Wien-konvensjonen om traktatretten¹⁵ som bestemmer at traktatene skal tolkes ”*in the light of its object and purpose*”. Dette prinsippet er blitt videreutviklet i EØS-retten som opererer med sin egen tolkningslære¹⁶. Denne tolkningslæren er hovedsakelig utviklet av EF-domstolen¹⁷. I EF-domstolens praksis er

¹³ Traktaten om det Europeiske (Økonomiske) Fellesskap, undertegnet 25.3.1957, i kraft 1.1.1958.

¹⁴ Se for eksempel sak C-250/95 *Futura Participations*, premiss 26, sak C-9/02 *De Lasteyrie du Saillant*, premiss 49 og sak C-446/03 *Marks & Spencer*, premiss 35.

¹⁵ The Vienna Convention on the Law of Treaties av 23. mai 1969.

¹⁶ Se *Sejersted m.fl.*, side 42.

¹⁷ I sak C-283/81 *CILFIT*, premiss 20, fremgår noen av hovedtrekkene i denne tolkningslæren.

realiseringen av det indre marked ett av de momenter som tillegges størst vekt ved tolkningstvil. Denne vektleggingen av hensynet til økonomisk integrasjon er blitt et kjennetegn på den dynamiske og integrerende tolkningsstil som gjelder i fellesskapsretten. Ved tolkningen av de materielle grensene for de fire friheter må derfor de grunnleggende økonomiske formål tillegges stor vekt, og det samme gjelder ved tolkningen av annen sekundærlovgivning hvis mål er å opprette eller opprettholde det indre marked.

1.1.2 Vekten av EF-domstolens dommer ved tolkningen av EØS-avtalen

Cadbury Schweppes-dommen er avsagt av EF-domstolen og gjelder bestemmelser i EF-traktaten. Problemstillingen her er hvilken vekt man kan legge på EF-domstolens dommer ved tolkningen av EØS-avtalen. Opprettelsen av en egen EFTA-domstolen ved inngåelsen av EØS-avtalen tar utgangspunkt i et topilarsystem hvor EF-domstolen og EFTA-domstolen har forskjellige jurisdiksjonsområder. Det er EFTA-domstolen som er kompetent til å behandle saker om traktatbrudd fra norske myndigheters side. Domstolene fungerer imidlertid ikke uavhengig av hverandre. EØS-avtalen inneholder mange mekanismer som skal sikre en enhetlig rettsutvikling innen EØS-området. Ifølge EØS¹⁸ art. 6 skal bestemmelsene i EØS-avtalen så langt de i sitt ”materielle innhold” er identiske med EF-rettens fortolkes i samsvar med de relevante rettsavgjørelser fra EF-domstolen. Og selv om det formelt er EFTA-domstolen som for EFTA-statenes vedkommende er tillagt oppgaven å klarlegge innholdet i EØS-avtalen gjennom tolkning, så spiller likevel EF-domstolen den viktigste rollen for rettsutviklingen i EØS-retten. EF-domstolen viktige rolle har for det første sammenheng med det store sakstilfanget EF-domstolen har. Gjennom å behandle flere saker enn EFTA-domstolen får EF-domstolen i langt større grad muligheten til å drive rettsskapende virksomhet. I tillegg bestemmer ODA¹⁹ at EFTAs

¹⁸ Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde av 2. mai 1992, trådt i kraft som norsk lov gjennom EØS-loven 1. januar 1994.

¹⁹ Avtale mellom EFTA-statene om opprettelse av et Overvåkningsorgan og en Domstol av 2. mai 1992, trådt i kraft som norsk lov gjennom EØS-loven 1. januar 1994.

overvåkningsorgan og EFTA-domstolen skal ta ”*tilbørlig hensyn*” til praksis fra EF-domstolen fra tidsrommet etter undertegnelsen av EØS-avtalen, jf. ODA art. 3 annet ledd.

Praksis fra EF-domstolen om tolkningen av bestemmelser i EF-traktaten har således stor vekt ved tolkningen av bestemmelser i EØS-avtalen som i sitt materielle innhold er identisk med de aktuelle bestemmelser i EF-traktaten.

1.1.3 Referater fra EF-domstolen

EF-domstolens domsavsigelser oversettes til alle offisielle EU-språk på domsavsigelsestidspunktet og har samme gyldighet på alle disse språkene. Hvis forskjellige oversettelser gir indikasjon på forskjellig tolkningsalternativer, har EF-domstolen i fast praksis valgt den løsningen som i størst grad fremmer integrasjonen i fellesskapet. Det er imidlertid som hovedregel godt samsvar mellom oversettelsene. Jeg vil i det følgende begrense meg til å sitere dommer fra EF-domstolen på dansk, ettersom dette språket ligger nærmest norsk.

1.1.4 Internasjonale skatteavtaler til avvergelse av juridisk dobbeltbeskatning

Norge har inngått skatteavtaler med alle landene innen EØS-området unntatt Liechtenstein. Avtalene bærer preg av å bygge på politiske kompromisser og er derfor noe forskjellig utformet. Et fellestrekk er imidlertid at de bygger på OECDs Mønsteravtale²⁰. Denne vil derfor være utgangspunktet for drøftelsene om skatteavtalenes betydning for de nasjonale myndigheters beskatningskompetanse.

²⁰ Articles of the Model Convention with respect to Taxes of Income and on Capital. I denne oppgaven henvises til Mønsteravtalen slik den lød 28. januar 2003.

1.1.5 Viktige begreper

Begrepene *opprinnelsesstat* og *vertsstat* benyttes i EF-domstolens avgjørelser. *Opprinnelsesstaten* er den stat en skattyter har nasjonalitetsmessig tilknytning til, mens begrepet *vertsstat* benyttes for å angi en annen stat enn opprinnelsesstaten som skattyteren har oppsøkt for å utøve en av sine grunnleggende friheter.²¹ Denne begrepsbruken vil også bli fulgt i denne oppgaven. Med *etableringsstat* siktes her til den stat der et selskap er gyldig etablert etter landets gjeldende regler for etablering av selskaper.

1.2 EØS-avtalen og EF-traktaten

1.2.1 Relevante bestemmelser

De fire grunnfrihetene i EF-traktaten, og likeledes i EØS-avtalen, er retten til fri bevegelse av varer, personer, tjenester og kapital. Av de fire frihetene i EØS-avtalen er det i første rekke fri bevegelse av personer, nærmere bestemt etableringsfriheten, og kapital som har relevans for NOKUS-reglene. Fri bevegelse av personer vedrørende arbeidstakere, og fri bevegelse av varer og tjenester vil derfor ikke bli nærmere behandlet i denne oppgaven.

Hvorvidt det er etableringsretten eller bestemmelsen om fri bevegelse av kapital som kommer til anvendelse i den konkrete sak beror etter EF-domstolens praksis²² på om eierskapet gir mulighet til å utøve en ”*vis indflydelse på beslutningerne*” i selskapet og for å ”*træffe afgørelse om selskabets drift*”. Hvis aksjonæren har en slik posisjon er det reglene om etableringsretten som skal anvendes. I dette ligger at rettighetssubjektet har til hensikt å erverve eller eie en så stor andel av selskapsandelene at vedkommende kan kontrollere selskapet.²³ Dette vil som regel være tilfelle ved eierandeler på over 50 %. Ved mindre aksjeinnehav og eventuelle større aksjeinnehav som ikke gir mulighet for å treffe

²¹ Se *Bullen*, sidene 36 og 37.

²² Se sak C-196/04 *Cadbury Schweppes*, premiss 31 med videre henvisninger.

²³ Se sak C-251/98 *Baars*, premiss 20.

beslutninger om selskapets drift, vil det derimot være reglene om fri bevegelighet av kapital som kommer til anvendelse.

En problemstilling ved anvendelsen av dommer fra EF-domstolen ved tolkningen av bestemmelser i EØS-avtalen er om forskjellene i ordlyden i EF-traktatens og EØS-avtalens bestemmelser om etableringsfriheten og fri bevegelighet av kapital har betydning for tolkningen. For EØS-avtalens regler om fri bevegelighet av *kapital* følger det av EFTA-domstolens praksis at bestemmelsene er ”*innholdsmessig i hovedsak identiske med de tilsvarende reglene i EF-traktaten*”²⁴. Tilsvarende følger det av EF-domstolens praksis²⁵ at forbudet mot å begrense *etableringsfriheten* i EØS-avtalen i ”*det vesentlige*” er identisk med EF-traktatens tilsvarende forbudsbestemmelse i EF art. 56. EF-domstolen har fastslått at det ikke er nødvendig å undersøke om det foreligger et brudd på reglene om fri bevegelighet av kapital hvis det foreligger et brudd på etableringsfriheten.²⁶ På bakgrunn av dette og i overensstemmelse med hva som ser ut til å være vanlig i juridisk litteratur for øvrig, vil drøftelsene i det følgende ta utgangspunkt i etableringsfriheten i EØS art. 31. Det antas at løsningene i all hovedsak vil bli de samme i forhold til kapitalreglene i EØS art. 40.

1.2.2 EF-rettslig sekundærlovgivning

For å nå EU-samarbeidets politiske mål er EFs organer i de opprinnelige traktatene²⁷ gitt kompetanse til å utfylle de mer generelle primærreglene i EF-traktaten, deriblant reglene om etableringsfriheten og fri bevegelighet av kapital med mer spesifikk sekundærlovgivning. På området for direkte beskatning har imidlertid kravet om enstemmighet i EF art. 94 og nasjonalstatenes uvilje mot å overføre beskatningsmyndighet virket sterkt begrensende på lovgivningsaktiviteten. Hittil har harmoniseringsarbeidet på

²⁴ Sak E-1/04 *Fokus Bank*, premiss 23.

²⁵ Sak C-104/06 *Kommisjonen mot Sverige*, premiss 32.

²⁶ Sak C-200/98 *X og Y mot Riksskatteverket*, premiss 30.

²⁷ Med dette siktes til Traktaten om det Europeiske (Økonomiske) Fellesskap og traktaten om det Europeiske Atomenergifellesskap, undertegnet 25.3.1957, i kraft 1.1.1958, med vedlegg og protokoller, og senere endringstraktater.

området for direkte beskatning munnet ut i fusjonsdirektivet²⁸, mor-datterdirektivet²⁹ og rente/royalty-direktivet³⁰. Mor-datterdirektivet har til formål å unngå dobbeltbeskatning av inntektsoverføringer innad i konserner. Det er imidlertid omstridt om direktivet omfatter beskatning av utbytte som ennå ikke er blitt utdelt³¹, slik NOKUS-reglene gjør. Direktivene er uansett ikke tatt inn i EØS-avtalen. De vil derfor ikke bli behandlet nærmere i denne oppgaven.

1.3 De fire friheter som ramme for norsk beskatningskompetanse

EØS-avtalen er ved EØS-loven³² § 1 gjort til formell norsk lov. Av loven § 2 følger det at EØS-avtalen *”i tilfelle konflikt går foran andre bestemmelser som regulerer samme forhold”*. EØS-avtalen er dermed en ramme som den norske lovgiver må holde seg innenfor ved utøvelsen av sin lovgivningskompetanse på området for direkte beskatning. At *”EØS/EFTA-statene må...utøve sin beskatningskompetanse i overensstemmelse med EØS-retten”* ble også bekreftet av EFTA-domstolen i Fokus Bank-saken³³. Når EØS-retten betraktes som en ramme for norsk beskatningskompetanse sees det bort fra muligheten lovgiver har ved grunnlovsendring eller formell lov til å sette EØS-loven til side. Hvis formell lov skal avvike fra EØS-loven må dette i så fall skje *uttrykkelig*, jf. forarbeidene til EØS-loven³⁴. I Fokus Bank-saken³⁵ uttalte lagmannsretten at dette klarhetskravet også måtte gjelde for skattevedtak etter Grl. § 75 bokstav a: *”Under hensyn til prinsippet om at norsk intern rett presumeres å være i overensstemmelse med folkeretten, herunder EØS-*

²⁸ Rådsdirektiv 90/434/EØF.

²⁹ Rådsdirektiv 90/435/EØF.

³⁰ Rådsdirektiv 2003/48/EF.

³¹ Renata Fontana i artikkelen *“The Uncertain Future of CFC Regimes in the Member States of the European Union – Part 2”* i European Taxation nr. 7 juli 2006, side 329.

³² Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven) av 27. november 1992 nr. 23.

³³ Sak E-1/04 *Fokus Bank*, premiss 20.

³⁴ Innst.O. nr. 14 (1992-1993), side 4 punkt B.

³⁵ RG. 2005 s. 1542 *Fokus Bank* (Frostating).

retten, ...må [det] kreves klare uttalelser for at senere vedtak av Stortinget skal gå foran en inkorporert traktatforpliktelse". Å bevisst fravike EØS-avtalen ved ny lovgivning er for tiden lite aktuelt, og ville etter Norges forpliktelser til å gi EØS-retten forrang i Protokoll 35 til EØS-avtalen, uansett innebære et folkerettsbrudd fra Norges side. Sett fra et folkerettslig perspektiv utgjør EØS-avtalen en ubetinget ramme for den norske lovgiver.

1.4 Kort presentasjon av NOKUS-reglene

1.4.1 Hvem er skattesubjekt etter NOKUS-reglene?

Hovedregelen er at "deltaker" i norsk kontrollert utenlandsk aksjeselskap er skattepliktig etter NOKUS-reglene, jf. sktl. § 10-61. Dette vil typisk omfatte aksjonærer, både i egenskap av naturlige og juridiske personer som for eksempel morselskaper. Bestemmelsen sikter til deltakere som er hjemmehørende i Norge, jf. sktl. §§ 2-1 og 2-2, men reglene kan også få anvendelse på deltakere med begrenset skatteplikt til Norge, jf. sktl. § 2-3.³⁶

1.4.2 Når foreligger norsk kontroll?

Norsk kontroll foreligger som hovedregel når "minst halvparten" av selskapets aksjer, direkte eller indirekte eies eller kontrolleres av norske skattytere, jf. sktl. § 10-62. Det er tilstrekkelig at norske aksjonærer til sammen kontrollerer halvparten av NOKUS-selskapets aksjer. Loven oppstiller ikke noe krav om at de norske skattyterne må opptre som en gruppe eller opptre samlet overfor selskapet for at norsk kontroll skal foreligge.³⁷

1.4.3 Hvilke utenlandske selskaper omfattes av NOKUS-reglene?

Det er kun eierandeler i selskaper som er hjemmehørende i "lavskattland", som utsettes for NOKUS-beskatning, jf. sktl. § 10-63. Dette defineres som land hvor den alminnelige

³⁶ Se *Karnov*, side 3052 note 832.

³⁷ Se Ot.prp. nr.16 (1991-1992), side 76 annen spalte og *Karnov*, side 3052 note 837.

inntektsskatt på selskapet utgjør ”*mindre enn to tredjedeler*” av den skatten selskapet ville ha blitt ilignet hvis det hadde vært hjemmehørende i Norge.

1.4.4 Hvilke inntekter omfattes?

Det formelle utgangspunktet i sktl. § 10-61 jf. § 10-65 er at aksjonæren skatter for sin ”*forholdsmessige andel*” av overskuddet i NOKUS-selskapet. Dette gjelder ”*uten hensyn til utdeling av verdier*” fra NOKUS-selskapet. En viktig modifikasjon i sktl. § 10-64 gjelder hvis Norge har skatteavtale med lavskattlandet. Innenfor EØS-området gjelder dette per i dag alle land unntatt Liechtenstein. I disse tilfellene skattlegges aksjonæren bare hvis NOKUS-selskapets inntekter ”*hovedsakelig er av passiv karakter*”. Er noen av selskapets inntekter av passiv karakter men inntektene etter en helhetsvurdering hovedsakelig må anses for å være av aktiv karakter, skal det ikke skje noen NOKUS-beskatning. Hvis NOKUS-selskapet senere deler ut utbytte vil dette beløpet være skattefritt såfremt overskuddet allerede er blitt i beskattet i kraft av NOKUS-reglene, jf. sktl. § 10-67.

2 Utgjør NOKUS-reglene en restriksjon på utøvelsen av etableringsfriheten?

2.1 Ordlyden i EØS art. 31.

Utgangspunktet for vurderingen av om NOKUS-reglene utgjør en restriksjon på etableringsfriheten er ordlyden i EØS art. 31. Av den fremgår det at det ikke skal være noen ”*restriksjoner*” på utøvelsen av etableringsretten. Med andre ord er det ikke bare diskriminering på grunnlag av nasjonalitet som omfattes. Dette er i samsvar med fast rettspraksis fra EF- og EFTA-domstolen som fastslår at også restriksjoner rammes av forbudet. Dette ble slått fast allerede i Daily Mail-dommen³⁸ for etableringsrettens vedkommende. EØS art. 31 omfatter også uttrykkelig adgangen til sekundæretableringer

³⁸ Sak C-81/87 *Daily Mail*, premiss 16.

som datterselskaper og filialer. Hva som nærmere ligger i uttrykket restriksjoner må utledes av rettspraksis fra EF- og EFTA-domstolen. I følge EF-domstolen kan restriksjoner ”*hindre, avholde eller avskrekke*”³⁹ skattyter fra å benytte seg av sin rett til fri etablering innen EØS-området. Dermed pålegger EØS-retten medlemslandene et restriksjonsforbud som består i å behandle skattytere som er involvert i grenseoverskridende forretninger minst like bra som sammenlignbare skattytere involvert i forretninger med utelukkende nasjonal tilknytning. Det er imidlertid viktig å være klar over at det ofte vil være en sammenheng mellom en foranstaltnings diskriminerende og restriktive karakter, nærmere bestemt slik at restriksjonen forårsakes av diskrimineringen.⁴⁰ Det avgjørende momentet blir i alle fall om skattytere involvert i grenseoverskridende økonomiske aktiviteter behandles mindre gunstig enn sammenlignbare skattytere involvert i økonomiske aktiviteter med kun nasjonal tilknytning.

2.2 Behandler de norske skattereglene NOKUS-aksjonærer mindre gunstig enn sammenlignbare aksjonærer?

Problemstillingen her er om NOKUS-reglene ved å skattlegge norske aksjonærer fortløpende for deres andel av overskuddet i NOKUS-selskapet uavhengig av utbytteutdelinger, i tråd med EF-domstolen kriterium *hindrer, avholder eller avskrekker* norske investorer fra å benytte seg av etableringsfriheten. Denne problemstillingen kan omformuleres til et spørsmål om hvorvidt NOKUS-reglene innebærer en skattemessig ulempe for NOKUS-aksjonærene. Spørsmålet kan kun besvares ved å foreta en sammenligning mellom en grenseoverskridende situasjon og en annen relevant situasjon. Hvis resultatet av dette skulle være at den grenseoverskridende situasjonen behandles mindre gunstig enn den sammenlignbare situasjonen vil det foreligge en restriksjon på etableringsfriheten.

³⁹ Se blant annet sak C-35/98, *Verkooijen*, premissene 34 og 35.

⁴⁰ Se *Bullen*, side 169.

2.2.1 Hvilken sammenligning er relevant for vurderingen?

Før man kan foreta en sammenligning av de grenseoverskridende og andre situasjoner må det avklares hvilke situasjoner som regnes for sammenlignbare under fellesskapsretten. EF-domstolen har i flere dommer⁴¹ fastslått at en diskriminering foreligger der objektivt sammenlignbare situasjoner behandles forskjellig.

En problemstilling vedrørende NOKUS-reglene er om en NOKUS-aksjonær er i en objektivt sammenlignbar situasjon med en norsk aksjonær med aksjer i et norsk selskap. Et lignende spørsmål var oppe i Cadbury Schweppes-dommen⁴². Tvisten stod mellom selskapene Cadbury Schweppes plc og Cadbury Schweppes Overseas Ltd (heretter omtalt som Morselskapet) på den ene siden og Commissioners of Inland Revenue på den andre siden. De omstridte spørsmål gjaldt beskatningen av Morselskapet for overskudd i et av Cadbury-konsernets datterselskaper i Irland. Datterselskapene Cadbury Schweppes Treasury Services og Cadbury Schweppes Treasury International (heretter omtalt som CFC-datterselskapet) var begge opprettet i International Financial Services Centre i Dublin, Irland. Selskapsskatten lå på det aktuelle tidspunkt på 10 % for disse selskapene. I 1996 var det imidlertid bare CFC-datterselskapet som gikk med overskudd, og saken begrenset seg derfor til hvorvidt Morselskapet kunne tilskrives CFC-datterselskapets overskudd etter de britiske CFC-reglene. CFC-datterselskapets oppgave i konsernet var å reise kapital og å låne ut penger til andre datterselskaper i Cadbury-konsernet. Et formål med opprettelsen av CFC-datterselskapet i International Financial Services Centre var å utnytte den gunstige beskatningsordningen der.

I dommen sammenlignet EF-domstolen Morselskapet med et morselskap med datterselskap opprettet i Storbritannia, jf. premiss 44. Forskjellene i skattesats mellom Storbritannia og Irland ble ikke ansett å utgjøre en relevant objektiv forskjell. Dette ble anført av den tyske og franske regjering under saken, men det må anses ganske opplagt at forskjeller i

⁴¹ Se sak C-107/94 *Asscher*, premiss 42, sak C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, premiss 27 og sak C-156/98 *Kommisjonen mot Tyskland*, premiss 85.

⁴² Sak C-196/04 *Cadbury Schweppes*.

lovgivningen mellom medlemslandene ikke i seg selv kan utgjøre en relevant forskjell. Den motsatte konklusjon ville medføre at forskjellsbehandling som bidrar til sektorisering av det indre marked, gikk klar av etableringsfriheten. Målet om å skape et felles marked ville i så fall forfeiles.

Det foreligger ingen forskjeller mellom de norske NOKUS-reglene og de britiske CFC-reglene som tilsier at sammenligningen ikke også skulle være relevant for NOKUS-reglene. En NOKUS-aksjonær er således i en objektivt sammenlignbar situasjon med en norsk aksjonær med aksjer i et norsk selskap.

Neste problemstilling er om NOKUS-aksjonæren også kan sammenlignes med norske aksjonærer som har aksjer i et selskap hjemmehørende i et annet medlemsland hvor skattenivået ikke er lavt nok til å utløse NOKUS-beskatning. I Cadbury Schweppes-saken ble også denne problemstillingen diskutert for de britiske CFC-reglenes vedkommende. EF-domstolen kom til at Morselskapet kunne sammenlignes med et morselskap med datterselskap opprettet *”i en stat, hvor det ikke beskattes på et lavt niveau i den nævnte lovgivningens forstand”*, jf. dommens premiss 44. Det foreligger heller ikke relevante forskjeller mellom NOKUS-reglene og de britiske CFC-reglene på dette punktet.

NOKUS-aksjonæren befinner seg således også i en objektivt sammenlignbar situasjon med en norsk aksjonær med aksjer i et selskap hjemmehørende i en annen medlemsstat hvor skattenivået ikke er lavt nok til å utløse NOKUS-beskatning.

2.2.1.1 Hvordan kan retten til mest begunstigede nasjons behandling forstås i forhold til EF-domstolens uttalelser i D-saken⁴³?

Ved å akseptere etableringer foretatt i andre høyskattland som objektivt sammenlignbare, åpner EF-domstolen døren for et krav på såkalt mest begunstigede nasjons behandling. Morselskap med et datterselskap i et lavskattland kan nemlig kreve like gode skattevilkår

⁴³ Sak C-376/03 *D-saken*.

som hjemstaten innrømmer morselskaper med et datterselskap i en hver annen medlemsstat. Hjemstaten kan således ikke særbehandle utvalgte medlemsland fremfor andre. Problemstillingen her er hvordan EF-domstolens sammenligning kan sammenholdes med D-saken hvor EF-domstolen med bred penn avviste at EF art. 56 om fri bevegelse av kapital gir rett til mest begunstigede nasjons behandling. At sakene angikk to forskjellige friheter har nok ikke avgjørende betydning, se punkt 1.2.1. En forskjell er imidlertid at problemstillingen i Cadbury Schweppes-saken kommer opp i forbindelse med spørsmålet om nasjonale regler forskjellsbehandler, mens temaet i D-saken var om en dobbeltbeskatningsavtale i kraft av EF-retten skulle få anvendelse også for statsborgere av andre stater enn avtalepartene. Dette siste spørsmålet avviste EF-domstolen, og i juridisk litteratur⁴⁴ ble det på bakgrunn av D-saken antatt at mest begunstigede nasjons behandling i EF-retten er utelukket. I Cadbury Schweppes-dommen fraviker da heller ikke EF-domstolen direkte sin egen praksis i D-saken. Det er den nasjonale lovgivning som står i fokus når EF-domstolen i Cadbury Schweppes-saken aksepterer at datterselskaper opprettet i andre EF-land er i objektivt sammenlignbare situasjoner. Med andre ord kan ikke en medlemsstat i sin nasjonale skattelovgivning behandle etableringer i noen medlemsstater bedre enn i andre. En slik forskjellsbehandling ville lagt begrensninger på utøvelsen av etableringsfriheten og dermed medføre en sektorisering av det indre marked. I D-saken var det ikke den nasjonale lovgivning men en dobbeltbeskatningsavtale som forskjellsbehandlet de forskjellige medlemslandene. Hvilken status en skatteavtale har i intern rett varierer blant EØS-landene. De sentrale trekk ved slike avtaler er imidlertid felles. Ved å inngå skatteavtaler søker statene å forebygge juridisk dobbeltbeskatning seg imellom. Dette innebærer at den samme inntekten ikke skal beskattes to ganger i den samme perioden i begge statene. Dette antas å fremme integrasjonen mellom medlemslandene. Det er særlig gjensidigheten i skatteavtalene som skiller D-saken fra EF-domstolens avgjørelse i Cadbury Schweppes-saken. Skatteavtalene har preg av å være selvstendige kontrakter inngått mellom stater. I kontraktsrettslig terminologi kan man si at

⁴⁴ Axel Cordewener og Ekkehart Reimer i artikkelen “*The Future of Most-Favoured-Nation Treatment in EC Tax Law – Did the ECJ Pull the Emergency Brake without Real Need? - Part 2*” i European Taxation nr. 7 juli 2006, side 306.

EF-domstolen i D-saken avviste et krav på å få del i de fordelene slike kontrakter gir når man ikke selv er kontraktspart. Kompromisser ville blitt særdeles vanskelig å inngå hvis gunstige skatteavtalebestemmelser kunne påberopes av statsborgerne i hele EØS-området, og gjeldende skatteavtaler kunne stått i fare for å bli sagt opp. Dette ville kunnet hemme realiseringen av integrasjonsformålet med EF- og EØS-samarbeidene ved at markedsaktørene fant det mindre attraktivt å investere utenfor sitt bostedsland på grunn av juridisk dobbeltbeskatning. Disse hensynene gjorde seg ikke gjeldene i Cadbury Schweppes-saken som bare angikk nasjonalstatenes egen lovgivning.

Cadbury Schweppes-saken og D-saken angikk begge et krav på mest begunstigede nasjons behandling. Sett i sammenheng gir fellesskapsretten et krav på mest begunstigede nasjons behandling, men ikke når kravet har sitt utspring i en skatteavtale ens hjemland ikke er part i.

2.2.2 Behandles NOKUS-selskapsaksjonærer skattemessig mindre gunstig enn sammenlignbare aksjonærer?

Problemstillingen her er hvorvidt en NOKUS-selskapsaksjonær utsettes for mindre gunstige skatteregler enn sammenlignbare selskapsaksjonærer. Den skattemessige forskjellen består i at NOKUS-selskapsaksjonæren skattlegges hvert år for sin andel av overskuddet i NOKUS-selskapet, jf. sktl. § 10-61, mens de sammenlignbare selskapsaksjonærene etter innføringen av fritaksmetoden ikke beskattes i Norge for inntektene på aksjeutbytte overhodet, jf. sktl. § 2-38 første ledd.

NOKUS-selskapsaksjonærer behandles således skattemessig mindre gunstig enn sammenlignbare selskapsaksjonærer. NOKUS-reglene innebærer derfor en restriksjon på utøvelsen av etableringsfriheten.

2.2.3 Behandles NOKUS-aksjonærer som ikke er selskapsaksjonærer, mindre gunstig enn sammenlignbare aksjonærer?

Norske aksjonærer som ikke er selskapsaksjonærer, omfattes ikke av skattefritaket på utbytte som fritaksmetoden innførte, men av skjermingsmetoden. For personlige skattytere benyttes aksjonærmodellen som innebærer at avkastning utover en normalavkastning beskattes som alminnelig inntekt, jf. sktl. § 10-12. Problemstillingen her er om NOKUS-aksjonærene utsettes for en skattemessig mindre gunstig behandling enn sammenlignbare aksjonærer. Forskjellsbehandlingen består i at NOKUS-aksjonærene beskattes for deres andel av overskuddet i NOKUS-selskapet uavhengig av utdelinger. Dermed kan aksjeinntektene komme til beskatning på et tidligere tidspunkt enn for de sammenlignbare aksjonærene som først skattlegges for overskuddet når utbytte utdeles. Dette innebærer en tidfestingsulempe for NOKUS-aksjonæren med mindre de sammenlignbare aksjonærene mottar hele overskuddet i datterselskapet som utbytte årlig.

Hvorvidt denne forskjellsbehandlingen kan anses som en skattemessig ulempe har fått sin avklaring ved Cadbury Schweppes-dommen som behandlet spørsmålet om et britisk morselskap kunne beskattes for overskuddet i et irsk datterselskap når dette overskuddet ikke var utdelt til aksjonærene. Etter britisk rett gjaldt globalinntektsprinsippet for selskaper hjemmehørende i Storbritannia. Før utbytte ble utdelt fra utenlandske selskaper til britiske aksjonærer kunne imidlertid ikke britiske skattemyndigheter skattlegge overskuddet i de utenlandske selskapene med mindre CFC-reglene kom til anvendelse. CFC-beskatningen gikk i likhet med NOKUS-reglene ut på å beskatte CFC-aksjonæren for overskuddet i CFC-selskapet uavhengig av utbytteutdelinger. Dermed ble aksjonærene inntektsbeskattet for overskuddet opptjent av en annen selvstendig juridisk person. En slik beskatning forutsatte at britiske aksjonærer eide mer enn 50 % av aksjene i det utenlandske datterselskapet (CFC-selskapet) og at den effektive beskatningen av CFC-selskapets overskudd var mindre enn $\frac{3}{4}$ av hva et tilsvarende britisk datterselskap ville ha betalt, jf. section 747-756 og bilag 24, 25 og 26 til Income and Corporation Taxes Act 1988. Hvis så var tilfelle skulle overskuddet opptjent i CFC-selskapet beskattes på morselskapets hånd selv om morselskapet ikke hadde mottatt utbytte det aktuelle året. For å unngå

dobbelbteskatning av inntekten fra CFC-selskapet ble morselskapet innrømmet en godtgjørelse tilsvarende den skatt CFC-selskapet tidligere hadde betalt som selskapsskatt i sin hjemstat. Ved beskatningen av en senere utdeling av utbytte fra CFC-selskapet til morselskapet ville morselskapet igjen få en godtgjørelse sammensatt at den skatt morselskapet allerede hadde betalt og den skatt CFC-selskapet hadde betalt i sin hjemstat det relevante år. Resultatet ble at den senere utdeling av utbytte var skattefri for morselskapet. Så man mor- og CFC-selskapet som en enhet, ble de beskattet med de samme *skattesatser* enten datterselskapet var hjemmehørende i Storbritannia eller i et land med så lavt skattenivå at aksjonærene ble utsatt for CFC-beskatning. Men selv om enheten ble utsatt for de samme skattesatser, ville dette skje på forskjellige tidspunkter hvis ikke det utenlandske datterselskapet valgte å dele ut overskuddet sitt årlig. På samme måte som ved bruk av NOKUS-reglene kunne en CFC-aksjonær etter de britiske reglene bli utsatt for en likviditetsulempe i forhold til de sammenlignbare aksjonærene.

I den videre sammenligning av NOKUS-reglene og de britiske CFC-reglene vil det først under punkt 2.2.3.1 undersøkes om NOKUS-reglene innebærer en skattemessig ulempe fordi reglene strider med prinsippet om gjensidig anerkjennelse av juridiske personer i EØS art. 34. Deretter drøftes det under punkt 2.2.3.2 om tidfestingsforskjellen som NOKUS-reglene innebærer, utgjør en skattemessig ulempe for NOKUS-aksjonærene i forhold til de sammenlignbare aksjonærene.

2.2.3.1 Utgjør NOKUS-reglene et brudd på prinsippet om gjensidig anerkjennelse av juridiske personer?

Problemstillingen er om NOKUS-reglene utgjør en skattemessig ulempe fordi de strider mot prinsippet om gjensidig anerkjennelse av juridiske personer i EØS art 34. Igjen er en sammenligning med de britiske reglene i Cadbury Schweppes-dommen nyttig. EF-domstolen fremhever i premiss 45 i Cadbury Schweppes-dommen at Morselskapet inntektsbeskattes for overskuddet ”i en anden juridisk person”. At manglende anerkjennelse av en juridisk person, som er gyldig stiftet etter en annen medlemsstats

regler, kan utgjøre en restriksjon ble slått fast i *Überseering*-saken⁴⁵. Det relevante spørsmålet der var om et selskap gyldig stiftet i Nederland kunne benytte seg av sin rett til å foreta en sekundæretablering i Tyskland når hele kapitalen i det nederlandske selskapet var overført til tyske statsborgere etter etableringen. Domstolen kom i denne saken til at det forelå en restriksjon ”såfremt en medlemsstat nægter at anerkende, at et selskab, som er stiftet efter lovgivningen i en anden medlemsstat, hvor det har sit vedtægtsmæssige hjemsted, har retsevne”⁴⁶. Spørsmålet her er altså om den britiske CFC-beskatningen innebærer at CFC-datterselskapets rettevne ikke anerkjennes. Ordlyden i *Cadbury Schweppes*-dommen taler for at det er selve inntektsbeskatningen av et overskudd som Morselskapet ikke selv har opptjent, som utgjør den skattemessige ulempen. En slik beskatning strider med det grunnleggende tilordningsprinsippet om at inntekt bare kan tilordnes den som ”etter det underliggende forhold (privatrettslig, trygderettslig osv.) er den berettigede”⁴⁷. Etter det underliggende privatrettslige forhold er det CFC-datterselskapet som er berettiget til inntekten og som derfor skal beskattes for den. Dette må ha den konsekvens at den rettsevne EF-retten tilkjenner CFC-datterselskapet i EF art. 48, også må utstrekkes til å gjelde ved inntektsbeskatningen. Brudd på dette grunnleggende tilordningsprinsippet innebærer at CFC-datterselskapet fratas viktige deler av sin rettsevne i Irland. Den britiske CFC-lovgivningen er av denne grunn i strid med prinsippet om gjensidig anerkjennelse av juridiske personer i EF art. 48.

Også NOKUS-reglene inntektsbeskatter NOKUS-aksjonæren for overskudd som er opptjent av en annen selvstendig juridisk person, som er stiftet i overensstemmelse med reglene i sin etableringsstat. Dette fremkommer ved at aksjonæren er ”*skattepliktig for sin forholdsmessige andel av selskapets...overskudd,...uten hensyn til utdeling av verdier fra selskapet*”, jf. sktl. § 10-61. Prinsippet om gjensidig anerkjennelse av juridiske person finnes også i EØS-avtalen, jf. EØS art. 34.

⁴⁵ Sak C-208/00 *Überseering*, premissene 78 til 82.

⁴⁶ Op. cit., premiss 82.

⁴⁷ *Zimmer 2005*, side 105.

NOKUS-reglene er således i strid med prinsippet om gjensidig anerkjennelse av juridiske personer i EØS art. 34. Dette er ikke tilfelle for de skatteregler som anvendes på sammenlignbare aksjonærer som ikke er selskapsaksjonærer. Disse vil først beskattes for overskuddet i selskapet de har aksjer i, ved utdeling av utbytte, jf. sktl. § 10-11. NOKUS-reglene utgjør derfor en restriksjon på utøvelsen av etableringsfriheten.

2.2.3.2 Utgjør tidfestingsforskjellen en skattemessig ulempe?

Problemstillingen her er om det forhold at en NOKUS-aksjonær som ikke er selskapsaksjonær, i mange tilfeller blir beskattet på et tidligere tidspunkt enn en tilsvarende aksjonær i en norsk selskap, utgjør en skattemessig ulempe. En aksjonær vil først bli beskattet når han mottar utbytte fra selskapet, mens en NOKUS-aksjonær skattlegges for overskuddet i selskapet årlig *”uten hensyn til utdeling av verdier fra selskapet”*, jf. sktl. § 10-61. Den samme problematikken gjorde seg gjeldende i Cadbury Schweppes-saken for de britiske CFC-reglenes vedkommende. Denne dommen blir derfor utgangspunktet for å vurdere de norske reglene. Fra den britiske regjeringens side ble det der hevdet at ordningen ikke medførte noen skattemessig ulempe ettersom den totale skattebelastningen ble lik for en CFC-aksjonær som en for andre aksjonærer. Slik det britiske regelverket var bygget opp ville utbytte fra CFC-datterselskapet vært skattefritt innenfor det beløp som allerede var beskattet på Morselskapets hånd. Dette forutsatte imidlertid at CFC-datterselskapet valgte å dele ut overskuddet som utbytte. Uansett kunne ikke skattefriheten på utbytteutbetalingen kompensere for den skattekreditten som andre aksjonærer kunne oppnå ved å utsette utbytteutdelingen. EF-domstolen kommenterte denne anførselen ved å si at selv om man tar hensyn til den britiske regjeringens anførsel om at Morselskapet *”muligvis ikke betaler en høyere skat”* enn det et sammenlignbart morselskap ville gjort, så ville de britiske CFC-reglene uansett virke hindrende på utøvelsen av etableringsfriheten. Domstolen valgte imidlertid å begrunne ordningens hindrende karakter med at man beskattet Morselskapet for overskuddet *”i en anden juridisk person”*, jf. premiss 45. Ordet *”muligvis”* kan tyde på at EF-domstolen nok anså de britiske reglene for å utgjøre en likviditets- og tidfestingsulempe, men at den fant det unødvendig å gå inn i slik vurdering når CFC-reglene av andre grunner utgjorde en skattemessig ulempe. Det kan likevel være

lite tvilsomt at EF-domstolen ville kommet fram til at de britiske reglene innebar en tidfestingsulempe for CFC-aksjonærene. Dette er også i tråd med Generaladvokat Légers vurdering av CFC-reglenes tidfestingskonsekvenser i hans forslag til avgjørelse⁴⁸. Generaladvokaten hevdet der korrekt at det er tale ”*ulige behandling af moderselskaberne*”, jf. premiss 76, fordi det morselskapet med innenlandsk datterselskap først må beskattes ”*når overskuddet udbetales til dette i form af dividende*”, jf. premiss 74.

Det konkluderes derfor med at de britiske CFC-reglene utgjorde en skattemessig ulempe på grunn av den ugunstige tidfestingen disse reglene innebar for CFC-aksjonæren.

NOKUS-reglene innebærer den samme ugunstige tidfestingen av aksjeinntekten for aksjonærer som ikke er selskapsaksjonærer, som de britiske reglene innebar for CFC-aksjonærene, jf. sktl. § 10-61. Konsekvensene av Cadbury Schweppes-dommen må derfor på dette punktet være at tidfestingsreglen i sktl. § 10-61 utgjør en skattemessig ulempe.

Tidfestingsregelen i sktl. § 10-61 innebærer således en skattemessig ulempe for NOKUS-aksjonærer som ikke er selskapsaksjonærer i forhold til de sammenliknbare aksjonærene. NOKUS-reglene utgjør derfor en restriksjon på utøvelsen av etableringsfriheten.

2.3 Konklusjon

NOKUS-reglene utgjør en restriksjon på etableringsfriheten, jf. EØS art. 31.

⁴⁸ Generaladvokat Légers forslag til avgjørelse i sak C-196/04 *Cadbury Schweppes*.

3 Kan restriksjonen på etableringsfriheten opprettholdes som begrunnet i et tungtveiende samfunnshensyn?

Selv om NOKUS-reglene innebærer en restriksjon på utøvelsen av etableringsfriheten kan de likevel opprettholdes såfremt de består den såkalte Rule of Reason-testen. Dette krever at reglene er begrunnet av tungtveiende samfunnshensyn og for øvrig oppfyller de vilkår EF- og EFTA-domstolen har oppstilt.⁴⁹ Som nevnt ovenfor må hensynet være relevant. For det andre må reglene være egnet til å ivareta det påberopte hensyn. Og endelig må reglene ikke gå utover hva som er nødvendig for å oppnå sitt formål. Formålsbetraktninger tilsier at denne unntaksregelen må tolkes snevert hvis ikke målet med de fire friheter om økt økonomisk integrasjon skal forfeiles. Dette har EF- og EFTA-domstolen bekreftet i sin praksis både når det gjelder de skrevne unntaksbestemmelser⁵⁰ og ved anvendelsen av de uskrevne samfunnshensynene⁵¹.

Problemstillingen i dette hovedavsnittet er om NOKUS-reglene kan opprettholdes som begrunnet i et tungtveiende samfunnshensyn under Rule of Reason-testen. I følge forarbeidene til NOKUS-reglene⁵² var formålet med å innføre NOKUS-regler å motvirke ”skattemotivert kapitalflukt”. Dette er et generelt uttrykk for hensynene bak NOKUS-reglene. Nedenfor vil dette hovedformålet med NOKUS-reglene for oversiktliggjøringens skyld deles opp i mer spesifikke samfunnshensyn som NOKUS-reglene ivaretar. I rettspraksis har det utkrystallisert seg visse allmenne samfunnshensyn som har blitt ansett relevante på området for direkte beskatning. EF-domstolens uttalelser om hvilke tungtveiende samfunnshensyn som er relevante under Rule of Reason-testen, må ha gyldighet også utenfor den konkrete sak de kommer opp i. Bare de hensyn som kan tenkes å ha relevans for opprettholdelse av NOKUS-reglene vil bli drøftet her.

⁴⁹ Se blant andre sak C-250/95 *Futura Participations*, premiss 26 og sak C-9/02 *De Lasteyrie du Saillant*, premiss 49.

⁵⁰ Se sak C-315/02 *Lenz*, premiss 26 og sak C-319/02 *Manninen*, premiss 28.

⁵¹ Se sak C-242/03 *Weidert/Paulus*, premiss 20 og sak E-1/04 *Fokus Bank*, premiss 28.

⁵² Ot.prp. nr. 16 (1991-1992), side 67.

3.1 Hvilken betydning har det at NOKUS-reglene ivaretar uskrevne samfunnshensyn?

NOKUS-reglene ivaretar ingen av hensynene i de skrevne unntaksbestemmelser i EØS art. 33 som er opprettholdelse av ”*offentlig orden, sikkerhet og folkehelsen*”. Problemstillingen her er hvilken betydning det har ved anvendelsen av Rule of Reason-testen at NOKUS-reglene ivaretar uskrevne samfunnshensyn. Skillet mellom skrevne og uskrevne samfunnshensyn har sin bakgrunn i at EF-domstolen har sondret mellom diskriminerende nasjonale regler og bestemmelser som virker restriktivt på utøvelsen av en av de fire friheter. Om de nasjonale reglene kan betegnes som diskriminerende eller restriktive hadde betydning for hvilke tungtveiende samfunnshensyn som kan begrunne opprettholdelse av dem under Rule of Reason-testen. EF-domstolen har definert *diskriminering* som forskjellsbehandling av like situasjoner og som likebehandling av forskjellige situasjoner. Typisk for *restriksjoner* er som nevnt at de kan ”*hindre, avholde eller avskrekke*”⁵³ skattyter fra å benytte seg av sin rett til å benytte den grunnleggende friheten. Etter tradisjonell lære kunne bare de skrevne unntaksbestemmelsene i EØS-avtalen påberopes som tungtveiende samfunnshensyn overfor regler som diskriminerer på bakgrunn av nasjonalitet. EF- og EFTA-domstolen har imidlertid i praksis⁵⁴ fra nyere tid åpnet for at også uskrevne allmenne hensyn kan være relevante for å opprettholde restriktive skatteregler. Ved anvendelsen av et uskrevet allment hensyn kreves det, i motsetning til ved anvendelsen av de skrevne samfunnshensynene, at reglene anvendes uten forskjellsbehandling⁵⁵. Dette innebærer imidlertid som det klare utgangspunkt at det kun er ”*åpen forskjellsbehandling på grunnlag av nasjonalitet, hva enten på grunnlag av statsborgerskap eller sete, som i prinsippet ikke kan begrunnes i uskrevne allmenne hensyn*”⁵⁶.

⁵³ Se blant annet sak C 35/98, *Verkooijen*, premiss 34 og 35.

⁵⁴ Se blant annet. sak C-264/96 *ICI*, premiss 26, sak C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, premiss 37 og sak C-9/02 *De Lasteyrie du Saillant*, premiss 50.

⁵⁵ Se sak C-788/79 *Gilli og Andres*, premiss 6.

⁵⁶ Se *Bullen*, side 491 siste avsnitt.

At NOKUS-reglene ivaretar uskrevne samfunnshensyn innebærer således at de må anvendes uten åpen forskjellsbehandling. NOKUS-reglene oppfyller dette kravet, ettersom grunnvilkåret for beskatning er at skattyteren er skattepliktig til Norge. Dette vilkåret gjelder uavhengig av skattyterens nasjonalitet eller lokalisasjon av sete, se sktl. § 10-60, jf. sktl. §§ 2-1 til 2-3.

3.2 Kan NOKUS-reglene opprettholdes som begrunnet i hensynet til å beskytte det nasjonale skattefundamentet?

3.2.1 Er hensynet til å beskytte det nasjonale skattefundamentet *relevant*?

Gjennom å beskatte NOKUS-aksjonærer for overskuddet i NOKUS-datterselskapet uavhengig av utdelinger, bidrar NOKUS-reglene til å øke det norske skattefundamentet. Uten NOKUS-reglene ville overskuddet i NOKUS-datterselskapet ikke kommet til beskatning hvis datterselskapet valgte å beholde overskuddet i selskapet. Og hvis overskuddet ble utdelt ville også skatteavtalene satt visse grenser for hvilken sats utbytteutdelingen kunne beskattes med.⁵⁷ EF-domstolen fastslår i Cadbury Schweppes-dommen at hensynet til å beskytte den nasjonale skattefundamentet ikke hører til de ”*tvingende almene hensyn, som kan begrunde en restriktion for en ved traktaten indført frihed*”, jf. premiss 49. Dette er i overensstemmelse med tidligere rettspraksis⁵⁸.

Hensynet til å beskytte det norske skattefundamentet er således ikke et relevant hensyn under Rule of Reason-testen. NOKUS-regler kan derfor ikke opprettholdes som begrunnet i hensynet til å beskytte det nasjonale skattefundamentet.

⁵⁷ Se *Zimmer 2003*, side 195.

⁵⁸ Se sak C- 136/00 *Danner*, premiss 56 og sak C-422/01 *Skandia og Ramstedt*, premiss 53.

3.3 Kan NOKUS-reglene opprettholdes som begrunnet i hensynet til å fremme skatteeksportnøytralitet?

3.3.1 Er hensynet til å fremme skatteeksportnøytralitet *relevant*?

Et hensyn NOKUS-reglene fremmer er skatteeksportnøytralitet⁵⁹. Problemstillingen i dette avsnittet er hvorvidt dette hensynet er et relevant tungtveiende samfunnshensyn under Rule of Reason-testen. Skatteeksportnøytralitet innebærer at norske aksjonærer blir skattlagt med samme skattesats uavhengig av hvor i EØS-området de investerer kapitalen sin. Dermed vil valget av investeringssted baseres på andre markedsbetingelser enn de skattemessige. Slik antas skatteeksportnøytralitet å fremme effektiv ressursallokering i EØS-området. På bakgrunn av Cadbury Schweppes-dommen må man imidlertid konkludere med at medlemsstatene ikke står fritt til å fremme dette hensynet når de anvender skatteregler som virker restriktivt på utøvelsen av etableringsfriheten. At skatteeksportnøytralitet ikke kunne begrunne opprettholdelse av de britiske CFC-reglene følger implisitt av domsresultatet. Medlemslandene må som et utslag av manglende harmonisering av de direkte skattene, fremfor alt selskapsskattesatsene, akseptere forskjellige skattenivåer innen EØS-området.⁶⁰

At NOKUS-reglene fremmer kapitaleksportnøytralitet er således ikke et relevant hensyn under Rule of Reason-testen. NOKUS-reglene kan derfor ikke opprettholdes som begrunnet i hensynet til å fremme kapitaleksportnøytralitet.

⁵⁹ *Skatteeksportnøytralitet* innebærer at skattebelastningen blir den samme enten en investering foretas i Norge eller utlandet. Hjemstatens skattenivå blir dermed det effektive skattenivået uavhengig av i hvilken stat investeringen foretas. Hvis hjemstaten benytter kreditmetoden begrenset til ordinær kredit gjelder dette bare så langt skattenivået i kildestaten er lavere eller likt med hjemstatens. Skatteeksportnøytralitet står imidlertid i motsetning til skatteimportnøytralitet som ledetråd for regelutforming i den internasjonale skatteretten. Hensynet til skatteimportnøytralitet tilsier at investeringslandets skattenivå bør gjelde for alle investorer uavhengig av hvor de er skattemessig hjemmehørende.

⁶⁰ For en dypere analyse av dette hensynets relevans se Jens Schönfeld i artikkelen ”*The Cadbury Schweppes Case: Are the Days of the United Kingdom’s CFC Legislation Numbered?*” i *European Taxation* nr. 8 oktober 2004, side 445 annen spalte.

3.4 Kan NOKUS-reglene opprettholdes som begrunnet i hensynet til å motvirke skadelig skattekonkurranse?

3.4.1 Er hensynet til å motvirke skadelig skattekonkurranse *relevant*?

3.4.1.1 Vurdering *de lege lata*

Problemstillingen her er om NOKUS-reglene kan opprettholdes under Rule of Reason-testen begrunnet i hensynet til å motvirke skadelig skattekonkurranse. Gjennom å beskatte NOKUS-aksjonæren for overskuddet i NOKUS-selskapet sørger NOKUS-reglene for å utligne de lave skattesatsene i lavskattlandet. NOKUS-reglene nøytraliserer på denne måten virkningene av skattekonkurransen mellom medlemslandene. Dermed bidrar NOKUS-reglene til motvirke en utvikling som fører til at medlemslandene for å tiltrekke seg investorer stadig setter ned selskapsskattesatsene eller utformer andre gunstige skatteregler.

Selv om en slik begrensning i skattekonkurransen kunne vært ønskelig er rettstilstanden etter Cadbury Schweppes-dommen temmelig klar. EF-domstolen diskuterer ikke temaet uttrykkelig, men det ligger imidlertid som en underforstått premiss for domsresultatet at hensynet til å avverge skadelig skattekonkurranse ikke kunne rettferdiggjøre restriksjonene som de britiske CFC-reglene utgjorde. Cadbury Schweppes-dommen taler derfor klart for at medlemslandene ikke kan bruke CFC-regler for å hindre skadelige følger av skattekonkurransen. Dette understrekes av at det aktuelle skatteregimet i Irland ble ansett å utgjøre skadelig skattekonkurranse i EUs Code of Conduct for Business Taxation⁶¹. Dette dokumentet er riktignok ikke av rettslig bindende karakter for EFs medlemsstater. Code of Conduct for Business Taxation oppstiller kriterier for hva som utgjør skadelig skattekonkurranse og identifiserer skatteregimer som etter de opplistede kriterier anses å føre til skadelig skattekonkurranse. Samarbeidet på EU-nivå har kun virkning gjennom den politiske forpliktelsen medlemslandene har påtatt seg til å ikke etablere nye skatteregimer

⁶¹ Konklusjoner 98/C 2/01, vedtatt av Rådet (ECOFIN) 1. desember 1997.

som fører til skadelig skattekonkurranse og å fjerne eksisterende skatteregimer av denne art. Når bruken av de britiske CFC-reglene heller ikke kunne opprettholdes for å bekjempe slike skatteregler, synes det lite aktuelt at hensynet til å bekjempe skadelig skattekonkurranse overhodet kan være relevant for fremtidige avgjørelser. Generaladvokaten oppsummerer rettstilstanden treffende i premiss 55 i sitt forslag til avgjørelse til Cadbury Schweppes-dommen: ”*Det er beklageligt, at der på dette område er ubegrænset konkurrence mellem medlemsstaterne. Det er imidlertid et spørgsmål af politisk karakter.*”

Å motvirke skadelig skattekonkurranse er således ikke et relevant hensyn under Rule of Reason-testen. NOKUS-reglene kan derfor ikke opprettholdes som begrunnet i hensynet til å motvirke skadelig skattekonkurranse.

3.4.1.2 Vurdering *de lege ferenda*

Selv om hensynet til å motvirke skadelig skattekonkurranse etter dette ikke har betydning *de lege lata*, fortjener det fortsatt en drøftelse *de lege ferenda*. Problemstillingen her er om EF-domstolen burde ansett hensynet til å motvirke slik skadelig skattekonkurranse som identifiseres i Code of Conduct for Business Taxation for relevant under Rule of Reason-testen.

De viktigste identifikasjonskriteriene for hva som utgjør skadelig skattekonkurranse i Code of Conduct for Business Taxation er listet opp under konklusjonens bokstav B. Kort fortalt handler det om skattefordeler som kun innrømmes utlendinger, som ikke påvirker det nasjonale skattegrunnlaget og som ikke forutsetter noen ervervsmessig virksomhet fra markedsaktørens side. De ekstreme utslagene av skattekonkurransen som identifiseres i rapportene til Code of Conduct for Business Taxation, hindrer velferdsøkningen i EØS-området ved at de nasjonale skattefundamentene uthules og ressursallokeringen forstyrres. I et snevert perspektiv forstyrrer riktignok alle former for skattekonkurranse den effektive ressursallokeringen i EØS-området. I motsetning til skattekonkurransen for øvrig bidrar imidlertid ikke disse skatteregimene til effektiv ressursallokering i ett videre perspektiv ved

at medlemslandenes tilbud av offentlige goder tilpasses det som kan finansieres av skatteprovenyet. Viktig i denne sammenheng er kriteriene Code of Conduct for Business Taxation om at skattefordelene kun gjelder for utenlandske investorer og ikke har innvirkning på den nasjonale økonomien. Dette viser at staten som innrømmer en slik skattefordel, ikke streber etter å effektivisere skattesystemet slik at tilbudet av offentlige goder kommer i samsvar med markedsaktørenes behov.⁶² I tillegg til å forstyrre den effektive ressursallokeringen, uthuler den også nasjonalstatenes beskatningsfundamenter med den konsekvens at den ønskede velferdsøkningen i EØS-området vanskeliggjøres. Denne formen for skattekonkurranse står derfor i en særstilling når det gjelder å motarbeide de grunnleggende økonomiske målsetningene bak EF- og EØS-samarbeidet om velferdsmaksimering.

Hensynet til å bekjempe den formen for skadelig skattekonkurranse som identifiseres i Code of Conduct for Business Taxation, burde således vært relevant under Rule of Reason-testen.

3.5 Kan NOKUS-reglene opprettholdes som begrunnet i hensynet til å bekjempe skatteunndragelse?

3.5.1 Er hensynet til å bekjempe skatteunndragelse *relevant*?

Problemstillingen som skal drøftes her, er om NOKUS-reglene kan opprettholdes under Rule of Reason-testen begrunnet i hensynet til å bekjempe skatteunndragelse. Om hensynet til å bekjempe skatteunndragelse er relevant under fellesskapsretten var oppe til vurdering i Cadbury Schweppes-saken for de britiske CFC-reglenes vedkommende. I likhet med domstolens vurderingstema i tidligere saker⁶³ om misbruk av friheter åpner Cadbury Schweppes-dommen muligheten for at medlemslandene kan ha regler som rammer

⁶² Se Jens Schönfeld i artikkelen “*The Cadbury Schweppes Case: Are the Days of the United Kingdom’s CFC Legislation Numbered?*” i European Taxation nr. 8 oktober 2004, sidene 450 og 451.

⁶³ Se for eksempel sak C-110/99 *Emsland-Stärke*, premiss 56.

situasjoner der de nødvendige betingelse for å dra fordel av fellesskapsretten er blitt kunstig skapt. I Cadbury Schweppes-dommen formulerte EF-domstolen vurderingstemaet slik at medlemslandene kan ha regler som spesifikt har til formål å ramme ”*rent kunstige arrangementer, hvis formål er at omgå den pågældende medlemsstats lovgivning*” jf. premiss 51 i dommen. Overfor slike situasjoner kan medlemslandene anvende restriktive skatteregler så sant de ikke går utover det som er nødvendig for å ramme disse kunstige situasjonene. Å motvirke andre typer skatteunndragelse enn den EF-domstolen tillater i Cadbury Schweppes-dommen utgjør ikke et fellesskapsrettlig relevant samfunnshensyn. EF-domstolens vurderinger i Cadbury Schweppes-dommen må være retningsgivende generelt.

Kun hensynet til å bekjempe den formen for skatteunndragelse som består i å skape rent kunstige arrangementer for å omgå den norske skattelovgivning, er således relevant under Rule of Reason-testen. For å kunne opprettholdes som begrunnet i dette hensynet må NOKUS-reglene i tillegg være egnet til å ivareta dette hensynet, se punkt 3.5.2 og ikke gå utover det som er nødvendig for å oppnå dette formålet, se punkt 3.5.3.

3.5.1.1 Hva ligger i ”*rent kunstige arrangementer*”?

Problemstillingen her er hva EF-domstolen legger i begrepet rent kunstige arrangementer. Kun bekjempelsen av disse situasjonene er et relevant samfunnshensyn som kan rettferdiggjøre NOKUS-beskatning. Etter EF-domstolens vurdering i Cadbury Schweppes-dommen er kriteriene for uakseptabel skatteunndragelse at det foreligger ”*rent kunstige arrangementer*” som ikke bygger på ”*nogen økonomisk realitet*”, jf. dommens premiss 55. Disse arrangementene må være utført med henblikk på å unngå den normalt skyldige skatt av overskudd, som opptjenes ved virksomhet utført på det nasjonale området.

En sentral problemstilling i Cadbury Schweppes-dommen er hvilken rolle formålet med etableringsfriheten spiller for den nærmere presisering av hvilke rent kunstige arrangementer den fellesskapsrettlige omgåelsesnormen omhandler. EF-domstolen lar formålet bak etableringsfriheten være retningsgivende. Etableringsfriheten skal gi

fellesskapsborgerne mulighet til å foreta en sekundæretablering i hvilket som helst annet medlemsland og gjennom det på ”*stabil og vedvarende måte*” delta i det økonomiske liv i denne medlemsstat og dra fordel av dette, jf. premiss 53. For at dette integrasjonsformålet skal realiseres må etableringen oppfylle nærmere angitte kumulative forutsetninger, jf. premiss 54. For det første må sekundæretableringen utøve ”*erhvervsmæssig virksomhed*”. Denne virksomheten må for det andre utøves gjennom en ”*fast indretning*” i etableringsstaten. Endelig avgrenses de økonomiske aktivitetene mot fri bevegelighet av tjenester ved at virksomhetsutøvelsen ikke må være av *rent midlertidig karakter*.

Formålet med etableringsfriheten setter således grensene for hvilke disposisjoner medlemsstatene må akseptere.

a) Kravet til ervervsmessig virksomhet

Neste problemstilling er hvilke krav som stilles til den ervervsmessige virksomheten for at den skal beskyttes av etableringsfriheten. Begrepet etablering forutsetter altså for det første at det rent faktisk utøves ”*erhvervsmæssig virksomhed*”, jf. premiss 54. Foreligger det kun tilsynelatende ervervsmessig virksomhet i en annen medlemsstat eller tar ikke virksomheten sikte på å tjene penger, beskyttes ikke etableringen av etableringsfriheten. Etter domstolens mening bidrar ikke etableringen i slike tilfeller til den økonomiske integrasjonen som etableringsfriheten skal fremme.

Virksomhet av ikke-økonomisk karakter beskyttes således ikke av etableringsfriheten.

I disse tilfellene vil datterselskapet heller ikke kunne oppebære noen inntekt som norske myndigheter kunne ønske å beskatte med hjemmel i NOKUS-reglene.

b) Kravet til drift gjennom fast innretning i vertsstaten

Problemstillingen i dette avsnittet er hvilke krav som stilles til at NOKUS-selskapet må drives gjennom en fast innretning. EF-domstolen oppstiller som det andre vilkår for at det skal foreligge en beskyttelsesverdig etablering, at virksomheten faktisk må skje ved hjelp av en ”*fast indretning*” i vertsstaten, jf. premiss 54. Denne stedstilknytningen uttrykkes

også slik at sekundæretableringen må drive en eller annen form for økonomisk virksomhet ”*på værtsmedlemsstatens område*”, jf. premiss 68. Domstolen slår fast at etableringen reelt må drives fra vertsstaten og driftsenheten må tilfredsstille visse minstekrav. I dette ligger at det må foreligge ”*objektive omstændigheder*” som bekrefter at driften rent faktisk foregår i vertsstaten og som lar seg etterprøve av tredjemann, jf. premiss 67. Domstolen fremhever ”*bl.a.*” graden av CFC-selskapets fysiske eksistens med hensyn til ”*lokaler, personale og utstyr*” som viktige kriterier. Hvilket nærmere innhold som ligger i kravet til fast innretning uttaler ikke domstolen seg om.

I sitt forslag til avgjørelse trekker imidlertid Generaladvokat Léger frem tre kriterier han anser relevante for om virksomheten faktisk utøves i vertsstaten, jf. premiss 111. Et spørsmål er om man kan innfortolke Generaladvokatens utdypning av hvilke omstendigheter som er relevante for om datterselskapet drives gjennom en fast innretning, i EF-domstolens dom. Denne problemstillingen reflekterer det allmenne problem ved dommer avsagt av EF-domstolen at domspremissene kan være veldig knappe. Dette kan for det første skyldes at dommene avsies enstemmig. Av den grunn kan det bli praktisk nødvendig å begrense domspremissene til de punktene man kunne oppnå enighet om innad i domstolen. For det andre driver EF-domstolen i stor grad rettsskapende virksomhet. Knappe domspremisser gjør det i større grad mulig å endre kurs i senere saker, enn hvis domspremissene er detaljrike. Generaladvokatens forslag til avgjørelse kan derfor være et nyttig redskap for å forstå elementer i argumentasjonen til EF-domstolen som er utelatt i domspremissene. Riktignok har ikke Generaladvokatens forslag til avgjørelse noen stor selvstendig rettskildeværdi, men både EF-domstolen, Generaladvokatene og juridisk litteratur viser iblant til Generaladvokaters uttalelser i sin argumentasjon. Avgjørende for om Generaladvokatens uttalelser kan leses inn i dommen må allikevel være argumentenes overbevisningskraft. Når det gjelder den nærmere presisering av kravene til drift gjennom en fast innretning i Cadbury Schweppes-dommen er det på det rene at EF-domstolen kjenner til Generaladvokat Légers uttalelser i hans forslag til avgjørelse. Når EF-domstolen i premiss 67 i dommen legger vekt på ”*graden af CFC-selskabets fysiske eksistens*” gir dette ikke noen klar pekepinn på hvordan domstolen forholder seg til Generaladvokatens

uttalelser. Selv om domspremissene ikke tar avstand fra Generaladvokatens uttalelser står det ubesvart hvorfor domstolen ikke mer uttrykkelig slutter seg til uttalelsene hans. Den sentrale retningslinje ved anvendelsen av Generaladvokatens kriterier må derfor i samsvar med EF-domstolen uttalelser i premiss 54 være om etableringen er av en slik karakter at den bidrar til å fremme formålet med etableringsfriheten. Om kriteriene kan innfortolkes i dommen vil bli vurdert fortløpende for hvert av de tre kriteriene.

i. *Nivået* av datterselskapets fysiske tilstedeværelse i vertsstaten

For det første stiller Generaladvokat Léger krav til *nivået* av datterselskapets fysiske tilstedeværelse i vertsstaten. Generaladvokaten tar utgangspunkt i den situasjon at skattebesparelsen skyldes handel mellom datter- og morselskap. Minstekravet for at en etablering skal anses reell er at datterselskapet disponerer lokaler, personale og det nødvendige utstyr som skal til for å utføre de tjenesteytelser som leveres til morselskapet og som har medført reduksjon av den skatt som skal betales i hjemstaten til morselskapet, jf. premiss 112 i Generaladvokatens forslag til avgjørelse i Cadbury Schweppes-dommen. Med andre ord må morselskapet faktisk flytte tjenesteproduksjonen ut av hjemstaten i form av en sekundæretablering for at det skal foreligge en reell etablering. Foreligger det bare tilsynelatende en etablering i en annen medlemsstat, så trenger ikke morselskapets hjemstat å akseptere etableringen for skatteformål. Å stille krav til fysisk tilstedeværelse i vertsstaten er i tråd med hvilke økonomiske aktiviteter etableringsfriheten har til formål å beskytte. Kravet bør justeres etter hvilke typer tjenester eller varer selskapet produserer. Man kan ikke stille de samme krav til fysisk tilstedeværelse for et selskap som kun leverer finansielle tjenester som til et skipsverft. Kravet kan uansett ikke settes høyere enn det som er normalt i bransjen ved produksjonen av tilsvarende tjenester eller varer. At NOKUS-selskapet driver det meste av sin virksomhet utenfor etableringsstatens grenser kan ikke i seg selv være til hinder for at selskapet utgjør en reell etablering. Så lenge NOKUS-selskapet driver en form for ervervsmessig virksomhet i etableringsstaten er det beskyttet av etableringsfriheten selv om denne delen av virksomheten utgjør en liten del av selskapets totale virksomhetsutøvelse. En annen ting er at inntektene som stammer fra NOKUS-selskapets virksomhet utenfor etableringsstatens grenser, ofte vil kunne beskattes

med hjemmel i reglene om beskatning av faste driftssteder. Beskatning av faste driftssteder utgjør neppe en restriksjon på utøvelsen av etableringsfriheten, men fordeler som utgangspunkt kun beskatningskompetanse mellom medlemslandene. For inntekter opptjent i Norge følger beskatningshjemmelen i disse tilfellene av sktl. § 2-3 første ledd bokstav b sammenholdt med de relevante skatteavtalene.

Kravene til NOKUS-selskapets fysiske tilstedeværelse i etableringsstaten må således tilsvare det som er nødvendig for å drive ervervsmessig virksomhet der.

ii. Kravene til det *faktiske innhold* av virksomhetsutøvelsen

For det andre stiller Generaladvokaten krav til det *faktiske innhold* av den virksomheten som utøves av datterselskapet. Dette deler han igjen opp i to kriterier. Det stilles for det første krav til at personale har *kompetanse* til å utføre de tjenesteytelsene de er satt til, jf. premiss 113. Selv om etableringsfrihetens formål begrenser seg til å beskytte økonomisk virksomhet som utføres på en vedvarende og stabil måte, må det kunne utledes fra ordet *økonomisk* at virksomheten må være i stand til å produsere en eller annen form for varer eller tjenester med økonomisk verdi.

Kravene til personalets kompetanse bør derfor være at personalet er i stand til å produsere varer eller tjenester av en viss økonomisk verdi. NOKUS-selskaper som er rene postkasseselskaper vil altså falle utenfor de etableringer som beskyttes av etableringsfriheten.

Det andre krav Generaladvokaten stiller til faktiske innhold av virksomheten vedrører det *nivå* beslutningene om selskapets drift foregår på. Etter Generaladvokatens syn kan det ikke tillates at datterselskapets personale kun er redskaper for å utføre beslutninger truffet på et annet nivå i konsernet. Etableringsfriheten skal beskytte i sekundæretableringer enten de er i form av selvstendige juridiske personer som datterselskaper eller i form av filialer. At mange viktige beslutninger om en filials drift foregår fra hovedkontoret i utlandet

medfører ikke i seg selv at filialen ikke er beskyttet av etableringsfriheten⁶⁴. Generaladvokatens eksempel forutsetter da også datterselskapet kun fungerer som instrument for utførelsen av beslutninger truffet et annet sted. I slike situasjoner synes det riktig å si etableringen mangler realitet ettersom tilknytningen til etableringsstaten er fraværende hva angår driftsbeslutninger. Etableringen bør på den annen side først anses å mangle realitet hvis de ansatte ikke har noen form for selvstendighet ved gjennomføringen av vare- eller tjenesteproduksjonen.

Generaladvokatens krav til det nivå beslutningene om selskapets drift skal foregå bør således reserveres for de tilfeller der NOKUS-selskapet helt mangler selvstendighet ved utførelsen av vare- eller tjenesteproduksjonen.

iii. Kravet til den økonomiske verdi av virksomheten i vertsstaten

For det tredje stilles det krav til den *økonomiske verdi* av virksomheten i vertsstaten sett i forhold til morselskapet og hele konsernet. Igjen tar Generaladvokaten utgangspunkt i at det foregår handel mellom datterselskapet og morselskapet. Det som er avgjørende er om datterselskapet tilfører noen ”*merværdi*” til morselskapet ved sin virksomhet, jf. premiss 114. Skulle tjenesteytelsene datterselskapet leverer til morselskapet være helt uten økonomisk verdi for morselskapet, kan man nemlig anse morselskapets betaling å være uten vederlag. Annerledes uttrykt står man overfor en transaksjon med feil internprising. Dette vil etter Generaladvokatens mening være en form for ren overførsel av skattepliktig overskudd som medlemsstatene har rett til å beskytte seg mot fordi slike disposisjoner setter den avbalanserede fordelingen av beskatningskompetanse mellom medlemslandene i fare. At dette hensynet er relevant støtter Generaladvokaten på en analogislutning fra Marks & Spencer-dommen⁶⁵ som gjaldt overføring av underskudd hjemlet i de britiske konsernbeskatningsreglene. EF-domstolen konstaterte i Marks & Spencer-dommen premiss 49 og 50 at muligheten for å overføre underskudd pådratt av et ikke-hjemmehørende datterselskap til et hjemmehørende morselskap innebar en risiko for at konsernet ville

⁶⁴ Se sak C-3/95 *Reisebüro Broede*, premiss 35 (forutsetningsvis).

⁶⁵ Sak C-446/03 *Marks & Spencer*.

innrette seg slik av underskudd ble overført til selskapet hjemmehørende i det land som anvendte den høyeste skattesats. Å motvirke denne formen for skatteunndragelse ble ansett som et relevant tungtveiende samfunnshensyn. At rent kunstige arrangementer uten økonomisk realitet kan forrykke denne balansen og at medlemslandene kan beskytte seg mot dette følger også av Cadbury Schweppes-dommen i premiss 56. Det er imidlertid en viktig forskjell på situasjonen i Marks & Spencer-dommen og det tilfelle at datterselskapets salg av tjenester ikke tilfører morselskapet noen økonomisk verdi. I Marks & Spencer-dommen var det nasjonale regler om overføring av underskudd innen konserner som utgjorde restriksjonen, og spørsmålet der var om de restriktive reglene kunne opprettholdes for å hindre forskyvninger i den avbalanserte fordelingen av beskatningskompetanse mellom medlemslandene. I Generaladvokatens eksempel er det imidlertid spørsmålet om hvordan konserninterne tjenester skal prises som kan forrykke fordelingen av beskatningskompetanse mellom medlemslandene. Feil prising av tjenester er et generelt problem ved all handel mellom parter som har et interessefellesskap og sekundæretableringen mangler ikke i seg selv økonomisk realitet i disse tilfellene. Hvis salget av tjenester eller varer mangler merverdi for morselskapet bekjempes dette gjennom internprisingsregler. Hvilken verdi en tjenesteytelse har, kan ikke være relevant for vurderingen av om etableringen av datterselskapet er et resultat av rent kunstige arrangementer som har til formål å omgå nasjonal lovgivning så lenge selskapet utøver en form for ervervsmessig virksomhet. Dette kriteriet bør derfor ikke leses inn i Cadbury Schweppes-dommen.

Det kan således ikke settes krav til den merverdi NOKUS-selskapets tjenesteytelser har for et norsk morselskap ved vurderingen av om NOKUS-selskapet utgjør en reell etablering i fellesskapsrettslig forstand.

c) Avgrensningen mot fri bevegelighet av tjenester

Endelig forutsetter begrepet etablering etter EF-domstolens oppfatning at virksomheten drives ”i et ikke nærmere angivet tidsrum”, jf. dommens premiss 54. Problemstillingen her er hvilken rolle dette kriteriet spiller for adgangen til å beskatte NOKUS-selskaper. Dette

kriteriet skiller etableringsfriheten fra reglene om fri bevegelighet av tjenester i EF art. 49 til 55. I motsetning til tjenestereglene skal etableringsfriheten beskytte retten til å kunne delta i det økonomiske liv på ”*stabil og vedvarende måte*”, jf premiss 53. Det er noe uklart hvor grensen mellom de rent midlertidige etableringer og de etableringer som drives i et ikke nærmere angitt tidsrom skal gå. Tjenestereglene gjelder når økonomiske aktiviteter utøves *midlertidig* over landegrensene uten at det skjer noen endring i virksomhetens etableringssted.⁶⁶ Av de to regelsettene vil det i NOKUS-tilfellene som hovedregel bare være etableringsfriheten som kan komme til anvendelse, se nærmere om dette under punkt 1.2.1. Noen nærmere avgrensning mellom de to grunnleggende frihetene vil derfor ikke bli foretatt.

De økonomiske aktivitetene må således utøves i et ikke nærmere angitt tidsrom hvis de skal være beskyttet av etableringsfriheten. Dette vilkåret spiller en underordnet rolle for anvendelsen av NOKUS-reglene ettersom de som hovedregel kun kommer til anvendelse i tilfeller der dette vilkåret er oppfylt.

d) Kravet til et subjektivt element

Selv om det etter de ovennevnte kriterier skulle la seg gjøre å påvise at etableringen ikke oppfyller EF-domstolens objektive krav til sekundæretablering, krever domstolen i tillegg i premiss 64 i dommen, at det kan påvises en subjektiv skatteomgåelseshensikt. Dette er i tråd med domstolens praksis⁶⁷ om misbruk av de grunnleggende friheter for øvrig. Problemstillingen her er hva som ligger i kravet til et subjektivt element. I Kefalas-dommen, som ikke dreier seg om skattespørsmål, ble det subjektive elementet definert som å ”*opnaa uretmaessige fordele, som aabenbart falder uden for bestemmelsens formaal*”.⁶⁸ Omvendt er det ikke tilstrekkelig for å konstatere uakseptabel skatteomgåelse at formålet med sekundæretableringen var å spare skatt. Utgangspunktet er tvert imot at skattesparingsformål i seg selv ikke er tilstrekkelig for å konstatere skatteunndragelse, jf.

⁶⁶ Se *Sejersted m.fl.*, side 381 første avsnitt.

⁶⁷ Se sak C-110/99 *Emsland-Stärke*, premissene 52 og 53 og sak C-255/02 *Halifax*, premissene 74 og 75.

⁶⁸ Se sak C-367/96 *Kefalas*, premiss 28.

dommens premiss 36, og at det ikke foreligger noen formodning om skattesvik ved sekundæretableringer, jf. premiss 51. Her følger ikke domstolen Generaladvokat Légers synspunkt om at man ikke trenger å påvise noen subjektiv skatteomgåelseshensikt, jf. premiss 117 i Generaladvokatens forslag til avgjørelse. Den reelle forskjellen mellom domstolen og Generaladvokaten bør imidlertid ikke overdrives ettersom også det subjektive elementet nødvendigvis må sannsynliggjøres på grunnlag av objektive faktorer. Man kan tale om et objektivisert krav. Foreligger de ovennevnte objektive omstendigheter antar jeg at man på bakgrunn av disse omstendigheter som den store hovedregel også kan sannsynliggjøre et subjektivt skatteomgåelsesformål.

Kravet om subjektiv element kan derfor ikke strekkes lenger enn at et subjektivt skatteomgåelsesformål med etableringen av NOKUS-selskapet må kunne sannsynliggjøres på basis av de objektive omstendigheter i saken.

3.5.2 Er NOKUS-reglene *egnet* til å motvirke rent kunstige arrangementer som har til formål å omgå norsk skattelovgivning?

Problemstillingen her er om NOKUS-reglene er *egnet* til å motvirke de skattemessige konsekvensene av rent kunstige arrangementer som har til formål å omgå norsk skattelovgivning. Svaret på dette er opplagt ja ettersom NOKUS-aksjonæren blir beskattet for overskuddet i NOKUS-datterselskapet fortløpende, jf. sktl. § 10-61. På denne måten kommer inntektene til tross for det kunstige arrangementet likevel til beskatning i Norge.

NOKUS-reglene er således egnet til å motvirke skatteunndragelse som består i å omgå norske skattelovgivning gjennom rent kunstige arrangementer.

3.5.3 Går anvendelsen av NOKUS-reglene utover det som er nødvendig for å nøytralisere konsekvensene av rent kunstige arrangementer (*proporsjonalitetsspørsmålet*)?

Det følger av Cadbury Schweppes-dommen at NOKUS-reglene kun kan aksepteres hvis deres ”*specifikke formål*” er å ramme rent kunstige arrangementer som har til formål å omgå nasjonal skattelovgivning, jf. premiss 55. Hvis NOKUS-reglene også rammer andre situasjoner så kan ikke reglenes restriktive virkninger på utøvelsen av etableringsfriheten rettferdiggjøres under Rule of Reason-testen. Dette kravet kan begrunnes med at medlemslandene ikke skal kunne begrense utøvelsen av de fire friheter i større grad enn det som er nødvendig for å ivareta de beskyttelsesverdige samfunnshensynene. Det er med andre ord hensynet til EØS-rettens effektivitet som krever en proporsjonalitetsbegrensning ved anvendelsen av foranstaltninger som ivaretar tungtveiende samfunnshensyn. Denne problemstillingen vil bli drøftet under punkt 3.5.3.1.

Selv om NOKUS-reglene utformes slik at de kun rammer rent kunstige arrangementer, gjenstår spørsmålet om det finnes andre regelsett den norske lovgiver kan benytte som alene eller til sammen i tilstrekkelig grad motvirker konsekvensene av rent kunstige arrangementer. Dersom hensynet til å bekjempe skatteunndragelse i form av rent kunstige arrangementer kan ivaretas gjennom alternative foranstaltninger, og dette hindrer utøvelsen av etableringsfriheten i mindre grad, må Norge benytte seg av disse foranstaltningene istedenfor NOKUS-reglene.⁶⁹ NOKUS-reglene vil i så fall være uproporsjonale under Rule of Reason-testen. Denne problemstillingen vil bli drøftet under punkt 3.5.3.2.

3.5.3.1 Rammer NOKUS-reglene andre arrangementer enn de rent kunstige?

Flere sider ved NOKUS-reglene kan innebære at de går utover å ramme andre situasjoner enn de rent kunstige arrangementer som har til formål å omgå norsk skattelovgivning.

⁶⁹ Se for eksempel sak C-315/02 *Lenz*, premiss 27 *in fine* og sak C-319/02 *Manninen*, premiss 29 *in fine*.

a) Sktl. § 10-64

Et vilkår for NOKUS-beskatning etter sktl. § 10-64 er at NOKUS-selskapets inntekter ”*hovedsakelig er av passiv karakter*”. Dette vilkåret gjelder bare i de tilfellene Norge har inngått skatteavtale med NOKUS-selskapets hjemstat til unngåelse av dobbeltbeskatning. På den annen side gjelder dette, som nevnt ovenfor, alle land i EØS-området unntatt Liechtenstein. Problemstillingen her er hvorvidt dette vilkåret for NOKUS-beskatning innebærer at reglene rammer flere situasjoner enn rent kunstige arrangementer som har til formål å omgå den norske skattelovgivning. Skillet mellom aktive og passive inntekter i sktl. § 10-64 har sin bakgrunn i at NOKUS-beskatning bryter med den fordelingen av beskatningskompetanse som skatteavtalene baserer seg på. NOKUS-beskatning bryter med skatteavtalenes hovedregel⁷⁰ om hjemstatsbeskatning av selskaper og forutsetter at denne regelen kan tolkes innskrenkende i NOKUS-tilfellene. En slik tolkning kan kun forsvares hvis det foreligger sterke reelle hensyn som taler for å tillate for NOKUS-beskatning. Den norske lovgiver antok på bakgrunn av dette at aksjonærer i selskaper med inntekter av aktiv karakter, som for eksempel handelsvirksomhet, ikke kunne utsettes for NOKUS-beskatning⁷¹ i de tilfellene Norge har skatteavtale med selskapets hjemstat. For selskapsinntekter som ”*hovedsakelig er av passiv karakter*” antok imidlertid norske myndigheter at en innskrenkende fortolkning kunne forsvares. Hvorvidt standpunktene vedrørende NOKUS-beskatningens forenlighet med skatteavtalene er holdbare faller utenfor denne oppgavens hovedproblemstilling og vil ikke bli drøftet nærmere.

i. Sammenligning med de britiske reglene i Cadbury Schweppes-dommen

For å ta stilling til om vilkåret i sktl. § 10-64 rammer mer enn de rent kunstige arrangementer kan man ta utgangspunkt i hva EF-domstolen la i dette begrepet i Cadbury Schweppes-dommen. En sammenligning med de britiske CFC-reglene som var oppe til vurdering i Cadbury Schweppes-dommen viser klart at NOKUS-reglene er uproporsjonale.

⁷⁰ Se OECDs Mønstervtale art. 7 første ledd.

⁷¹ Se Ot.prp. nr. 16 (1991-1992), side 83 første spalte.

I likhet med NOKUS-reglene rammet de britiske reglene britiske aksjonærer i selskaper hjemmehørende i lavskattland. Den britiske lovgivningen oppstilte imidlertid fire unntak hvor CFC-reglene ikke kom til anvendelse. Disse var:

1. At datterselskapet hadde en akseptabel utbyttepolitikk. Dette betydde at en bestemt prosentdel av overskuddet (i 1996 90 %) ble utdelt innenfor et tidsrom på 18 måneder etter utgangen av det inntektsåret det ikke ble utdelt utbytte og at overskuddet ble skattlagt hos et selskap hjemmehørende i Det Forenede Kongerike.
2. At datterselskapet utøvde såkalte ”*unntatte aktiviteter*”. De unntatte aktiviteter var nærmere fastsatt i lovgivningen og omfattet f. eks. visse handelsaktiviteter. Dette kravet har sin parallell i NOKUS-reglene i sktl. § 10-64 med sitt krav om at inntektene ”*hovedsakelig er av passiv karakter*”.
3. At datterselskapet oppfylte kravet til ”*public quotation*”. Dette innebar at datterselskapet hadde en viss spredning på aksjene, og at datterselskapet var notert på en anerkjent børs.
4. At datterselskapets overskudd ikke oversteg £ 50.000 i det relevante regnskapsår (*de minimis*-unntak).

Også utover disse fire unntaksreglene kunne morselskapet unngå CFC-beskatning hvis den såkalte *motiv-testen* var tilfredstilt. For det første måtte morselskapet etter denne bevise at hovedformålet eller et av hovedformålene med *transaksjonene* mellom datterselskapet og morselskapet ikke var å redusere det skattepliktige overskudd i Storbritannia, og for det andre at hovedformålet eller et av hovedformålene med *etableringen* av datterselskapet ikke hadde vært å redusere britisk skatt ved overføring av overskudd til datterselskapet.

Felles for de nevnte unntak var at de unntar situasjoner fra beskatning der det ikke er grunn til å frykte skatteunndragelse. I motsetning til NOKUS-lovgivningen var de britiske reglene i stor grad utformet med henblikk på å ramme disposisjoner motivert av skatteunndragelse.

I Cadbury Schweppes-saken holdt EF-domstolen det åpent hvorvidt *motiv-testen* i de britiske CFC-reglene kunne tolkes slik at CFC-reglene kun rammet rent kunstige arrangementer som har til formål å unngå at den normalt skyldige skatt kom til beskatning i

Storbritannia. Dette spørsmålet var det opp til den nasjonale rett å ta stilling til. De andre unntakene kunne ikke rettferdiggjøre bruken av de britiske CFC-reglene.

NOKUS-reglene inneholder imidlertid ikke noen tilsvarende skjønnsmessig vurdering som *motiv-testen* av om NOKUS-beskatning skal foretas eller ikke. Dette taler for at NOKUS-reglene klart rammer flere tilfeller enn de rent kunstige arrangementer.

ii. Fortolkning av ordlyden i sktl. § 10-64

Det følger også av en fortolkning av ordlyden i sktl. § 10-64 at skattlegging av inntekter som *”hovedsakelig er av passiv karakter”* omfatter klart flere situasjoner enn rent kunstige arrangementer. Dette følger for det første av ordet *”hovedsakelig”* som viser at inntektene ikke fullt ut trenger å være av passiv karakter. Inntekter som delvis er av aktiv karakter kan altså bli utsatt for NOKUS-beskatning så lenge virksomhetens dominerende karakter kan karakteriseres som passiv. Som inntekter av aktiv karakter regnes blant annet inntekter fra industri, tjenesteyting og handelsvirksomhet⁷². Sekundæretableringer som oppebærer inntekter av aktiv karakter, vil derfor i mange tilfeller ikke oppfylle det subjektive kravet om skatteomgåelseshensikt i den fellesskapsrettslige omgåelsesnormen. Ettersom anvendelsen av NOKUS-beskatning er et enten eller spørsmål som ikke åpner for å skille ut de rent passive inntektene til særskilt beskatning, vil NOKUS-beskatning finne sted i mange tilfeller der det ikke foreligger rent kunstige arrangementer.

Sktl. § 10-64 kan således også ramme andre situasjoner enn de rent kunstige arrangementer. NOKUS-reglene er derfor uproporsjonale slik de er utformet i dag.

iii. Kan NOKUS-reglene endres til kun å gjelde for inntekter av passiv karakter?

Problemstillingen i dette avsnittet er om en eventuell endring i NOKUS-reglene som begrenser beskatningen til inntekter av utelukkende passiv karakter, også vil gå utover å beskatte rent kunstige arrangementer. Utgangspunktet for tolkningen av begrepet passive inntekter finner man i forarbeidene⁷³ til endringene i skatteloven ved skattereformen 1992.

⁷² Se Ot.prp. nr. 16 (1991-1992), side 83 første spalte.

⁷³ Op. cit., første og andre spalte.

En selskapsform som ofte har inntekter av passiv karakter er holdingselskapet. I forarbeidene til endringene i skatteloven er det likevel forutsatt at eierselskaper eller holdingselskaper som de vanligvis kalles, ikke har passive inntekter hvis de har ”*en aktiv styringsfunksjon*”⁷⁴. Dette kan imidlertid ikke være avgjørende for om det foreligger et rent kunstig arrangement. For holdingselskaper må det avgjørende synspunktet være hvorvidt holdingselskapet utgjør en ”*økonomisk realitet*”, jf. premiss 55 i Cadbury Schweppes-dommen. At et holdingselskap har en aktiv styringsfunksjon kan riktignok medføre at ytelsene får en aktiv karakter, men ytelsenes karakter er ikke avgjørende for om det foreligger et rent kunstig arrangement etter den fellesskapsrettslige omgåelsesnormen. Det må være tilstrekkelig at selskapet rår over det minimum av lokaler og kompetent personale som er nødvendig for å oppbære inntekter og ivareta eierinteressene. Når det gjelder holdingselskaper, som jo har eierskap som hovedoppgave, kan det ikke settes store krav til omfanget av lokaler og personale. Selskapets ansatte må imidlertid være i stand til å ivareta eierinteressene. De rene postkasseselskapene som ikke utøver noen form for virksomhet aksepteres ikke, jf. dommens premiss 68. At selskapet like godt kunne utøvet sin virksomhet i en annen medlemsstat er derimot irrelevant for vurderingen, jf. dommens premiss 69. De samme krav må stilles til andre virksomheter som har inntekter av passiv karakter. Eksempler på inntekter av passiv karakter er renter, utbytte, leieinntekter fra utleie av driftsmidler som ikke forutsetter aktivitet av betydning, royalty og inntekter fra andre former for passiv kapitalforvaltning. Om inntektene er av passiv eller aktiv karakter er i det hele tatt ikke et egnet kriterium til å skille ut de rent kunstige arrangementer. Så lenge selskapet oppfyller minimumskravene for å kunne drive næringsvirksomhet, og det rent faktisk utøver en form for næringsvirksomhet vil det være beskyttet av etableringsfriheten. At næringsvirksomheten setter svært små krav til innsats i etableringsstaten kan ikke endre på dette utgangspunktet.

Bruken av holdingselskaper eller andre selskapsformer som utelukkende har inntekter av passiv karakter vil således ikke alltid utgjøre rent kunstige arrangementer. NOKUS-reglene

⁷⁴ Op. cit., første spalte.

kan derfor ikke utformes slik at de kun rammer selskaper som har inntekter utelukkende av passiv karakter.

b) Er NOKUS-reglene for sjablonmessig utformet?

Problemstillingen her er om NOKUS-reglene i tilstrekkelig grad er utformet med henblikk på *spesifikt* å ramme rent kunstige arrangementer som har til formål å omgå den norske skattelovgivning. I Cadbury Schweppes-dommen oppstiller EF-domstolen krav om at nasjonale skatteregler ikke kan anvendes sjablonmessig for å unngå skatteunndragelse, jf. dommens premiss 67. At det foreligger et rent kunstig arrangement skal ”*konstateres*” på grunnlag av objektive kriterier som kan etterprøves av tredjemann. Dermed kan ikke den nasjonale lovgiver støtte seg på en generell lovpresumpsjon om at visse typetilfeller utgjør et rent kunstig arrangement, med mindre den gjelder likt både i grenseoverskridende og innenlandske situasjoner. Dette innebærer at norske myndigheter ikke kan beskatte NOKUS-aksjonærer av den grunn at de oppfyller generelle kriterier som ofte vil være oppfylt i skatteomgåelsessituasjoner. Hvis Norge har skatteavtale med landet avhenger NOKUS-beskatning av at inntektene ”*hovedsakelig er av passiv karakter*”, jf. sktl. § 10-64, og baserer seg derfor på generell formodning om skatteunndragelse i disse tilfellene. Norge har som nevnt ovenfor inngått skatteavtaler med alle EØS-land utenom Liechtenstein. Noen nærmere overprøvelse av om NOKUS-selskapets virksomhet utgjør et rent kunstig arrangement skal ikke foretas ved anvendelsen av NOKUS-reglene. Etter fellesskapsretten må imidlertid de rent kunstige arrangementer konstateres konkret for hvert tilfelle, slik regelen også er etter den norske ulovfestede omgåelsesnормen.

NOKUS-reglene oppfyller således ikke de fellesskapsrettslige kravene til konkret overprøvelse av saksforholdet i hvert enkelt tilfelle. Dette gjør bruken av NOKUS-reglene i sin nåværende utforming uproporsjonal.

c) Gjelder forbudet mot lovformodninger om skatteunndragelse også bevisbyrdereglene?

EF-domstolen framholder i premiss 50 i Cadbury Schweppes-dommen at en sekundæretablering i utlandet i seg selv ikke kan danne grunnlag for en ”*generel formodning for, at der er tale om skattesvig*”. Problemstillingen her er om EF-domstolen gjennom anvendelsen av bevisbyrderegler likevel åpner for at Norge kan legge pålegge NOKUS-aksjonæren bevisbyrden for at det ikke foreligger et rent kunstig arrangement. Det virker ganske opplagt at materielle regler som oppstiller generelle formodninger om skatteunndragelse, er nødt til å ramme andre tilfeller enn rent kunstige arrangementer, og derfor vil være uproporsjonale. De klare uttalelsene i premiss 50 blir tilsynelatende modifisert av bevisbyrdereglene i premiss 70. Morselskapet skal ha adgang til å dokumentere at ”*etableringen er reel, og at det udøver en faktisk virksomhet*” ettersom det er i best situasjon til å fremskaffe den relevante informasjonen. Er et morselskap ute av stand til å fremlegge slik dokumentasjon oppstår spørsmålet om hjemstaten da uten videre kan anvende CFC-reglene sine. EF-domstolens uttalelser kan forstås på to måter. Enten vil domstolen bare understreke morselskapets rett til å bevise at det ikke misbruker etableringsfriheten, eller man kan forstå EF-domstolen dit hen at de vanlige bevisbyrdereglene skal snus i denne situasjonen⁷⁵. De beste grunner taler etter min mening for å forstå uttalelsene på den første måten slik at morselskapet skal gis mulighet til å bevise sekundæretableringens realitet. Medlemslandene kan ikke stå fritt til å snu bevisbyrden, men må benytte seg av mekanismene for utveksling av informasjon over landegrensene i skattesaker som finnes i de fleste skatteavtalene⁷⁶, jf. dommens premiss 71. En slik regel ville pålagt morselskapet og dermed aksjonærene en dokumentasjonsplikt som ville ha vært vanskelig å oppfylle særlig for mindretallsaksjonærer. Dette ville ha virket hindrende på utøvelsen av etableringsfriheten ved å gjøre aksjeinnehav i NOKUS-selskaper mer tyngende enn aksjeinnehav i selskaper hjemmehørende i Norge eller i andre EØS-stater med for høyt skattenivå til å utløse NOKUS-beskatning.

⁷⁵ I denne retning Gerard T. K. Meussen i artikkelen “*Cadbury Schweppes: The ECJ Significantly Limits the Application of CFC Rules in the Member States*” i European Taxation nr. 1 2007, side 17, punkt 7.

⁷⁶ Se OECDs Mønsteravtale art. 26.

Norge kan derfor ikke operere med en lovformodning om skatteunndragelse på den måte at NOKUS-aksjonæren må dokumentere at NOKUS-selskapet utgjør en reell etablering og faktisk utøver økonomisk virksomhet.

3.5.3.2 Finnes det andre regelsett norske myndigheter kan benytte som alene eller samlet, i tilstrekkelig grad kan bekjempe de rent kunstige arrangementer?⁷⁷

Problemstillingen her er om det finnes andre regelsett som alene eller samlet, i tilstrekkelig grad kan motvirke tapet av skatteproveny som rent kunstige arrangementer med skatteomgåelsesformål medfører. Hvis dette er tilfelle så må det undersøkes om norske myndigheter under EØS-avtalen er forpliktet til å anvende disse reglene istedenfor NOKUS-reglene. Innledningsvis drøftes om etableringen av NOKUS-selskapet i seg selv kan anses som en omgåelse etter den norske ulovfestede omgåelsesnormen hvis etableringen er resultatet av et rent kunstig arrangement som har til formål å omgå norsk skattelovgivning. Deretter drøftes situasjonene der de mer spesielle kravene til NOKUS-selskapet som fremgår av EF-domstolens premisser i Cadbury Schweppes-dommen ikke er oppfylt. Som det fremgår av de foregående drøftelsene, stiller EF-domstolen i tillegg til at det må foreligge en skatteomgåelseshensikt, objektive krav til en sekundæretablering for at den ikke skal bli ansett for å være resultatet av et rent kunstig arrangement, jf. premiss 55 i Cadbury Schweppes-dommen. For hvert av disse vilkårene vil det bli drøftet hvilke beskatningshemler norske myndigheter kan benytte, som et alternativ til NOKUS-reglene. Til slutt i denne delen drøftes hvilken rolle internprisingregler kan spille for norske myndigheter ved bekjempelsen av rent kunstige arrangementer.

⁷⁷ Denne delen av oppgaven tar utgangspunkt i de alternative regelsettene foreslått av Andreas Bullen og Bettina Banoun i artikkelen ”*En spiker i kisten for NOKUS-beskatning i EØS*” i Revisjon og Regnskap nr.7 2006, side 48.

a) Den ulovfestede omgåelsesnormen som alternativ til NOKUS-reglene

Problemstillingen her er om etableringen av NOKUS-selskapet vil bli ansett å utgjøre omgåelse etter den norske omgåelsesnormen når selve etableringen av NOKUS-selskapet er et resultat av ”*rent kunstige arrangementer*” som har til formål å omgå norsk skattelovgivning, jf. premiss 51 i Cadbury Schweppes-dommen⁷⁸.

Norge har inngått skatteavtaler for å forebygge juridisk dobbeltbeskatning av inntekt og formue med alle EØS-land unntatt Liechtenstein. Et spørsmål vedrørende anvendelsen av omgåelsesnormen, er hvorvidt Norge gjennom skatteavtalene har gitt avkall på å anvende den ulovfestede omgåelsesnormen på grenseoverskridende situasjoner.⁷⁹ Denne problemstillingen faller imidlertid utenfor denne oppgavens rammer. I det følgende forutsettes det at skatteavtalene ikke setter skranker for bruk av den ulovfestede omgåelsesnormen i grenseoverskridende situasjoner. En annen problemstilling man må ta stilling til ved anvendelsen av den norske omgåelsesnormen i grenseoverskridende situasjoner er om anvendelsen av den ulovfestede omgåelsesnormen i seg selv kan utgjøre en restriksjon på utøvelsen av etableringsfriheten. Også denne problemstillingen faller imidlertid utenfor oppgavens rammer og vil ikke bli drøftet nærmere. Det antas likevel at den anvendelse av den ulovfestede omgåelsesnormen neppe vil utgjøre en restriksjon på utøvelsen av etableringsfriheten.

Omgåelsesnormen i norsk rett er en ulovfestet norm utviklet gjennom høyesterettspraksis.⁸⁰ Det foreligger altså ingen lovfestet definisjon i norsk rett av hva omgåelse innebærer, men typisk for en omgåelsessituasjon er at ”*en privatrettslig form utnyttes for å oppnå skattemessige fordeler som ikke er i overensstemmelse med (det man antar er)*

⁷⁸ Sak C-196/04 *Cadbury Schweppes*.

⁷⁹ Denne problemstillingen drøftes nærmere i OECDkomm (Model Tax Convention on Income and on Capital. OECD Committee of Fiscal Affairs. Introduction. Model Convention. Commentaries. Paris, oppdatert senest 2003) art. 1.7 flg.

⁸⁰ For en grundig gjennomgang av den ulovfestede omgåelsesnormen se *Banoun*, sidene 298-343.

*skattelovgivningens formål*⁸¹. Hvis omgåelsesnormen kommer til anvendelse behøver ikke skattemyndighetene legge de privatrettslige disposisjonene til grunn ved skatteligningen. Vilklårene for en slik gjennomskjåring ble blant annet formulert i Telenor-dommen⁸². Grunnvilkåret er ”at skattebesparelse fremstår som den klart viktigste motivasjonsfaktor for disposisjonen.”⁸³ I tillegg til at disposisjonen ikke må ha vesentlige konsekvenser for skattyter utover skattebesparelsen, må det foretas en helhetsvurdering av om det vil være stridende med skattereglenes formål å innrømme skattyter den skattefordel som søkes oppnådd gjennom disposisjonen. ”Ved vurderingen av om det vil være i strid med skattereglenes formål å la en privatrettslig disposisjon få skatterettslig virkning etter sitt innhold, må man ta utgangspunkt i formålet med den aktuelle skatteregel.”⁸⁴ Jo sterkere grad av formålsstrid, desto lettere vil man konstatere omgåelse.

Om etableringer av selskaper i lavskattland som utgjør rent kunstige arrangementer, kan rammes av den norske omgåelsesnormen beror på om de ulovfestede vilklårene for gjennomskjåring er oppfylt. Denne problemstillingen belyses best gjennom en sammenligning av den fellesskapsrettslige og den norske omgåelsesnormen. Hvis vilklårene i den norske omgåelsesnormen er like med de i den fellesskapsrettslige omgåelsesnormen, så vil den norske omgåelsesnormen kunne anvendes for å ramme omgåelse etter den fellesskapsrettslige omgåelsesnormen. Et kriterium etter den fellesskapsrettslige omgåelsesnormen er at partene ved etableringen av NOKUS-selskapet hadde til hensikt å unnslipe ”den normalt skyldige skat” i Norge, jf. premiss 55 i Cadbury Schweppes-dommen. Dette subjektive elementet finner man igjen i den norske omgåelsesnormen som et krav om at ”det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt”⁸⁵. Det fellesskapsrettslige vilklåret stemmer godt overens med hovedvilkåret om skattesparingsformål etter den norske omgåelsesnormen. Det er snarere slik at den

⁸¹ Se Zimmer 2005, side 59.

⁸² Rt. 2006 s. 1232 Telenor-dommen.

⁸³ Op. cit., premiss 49.

⁸⁴ Op. cit., premiss 57.

⁸⁵ Rt. 2006 s. 1232 Telenor-dommen, premiss 47.

fellesskapsrettslige adgangen til gjennomskjæring på dette punktet er snevrere enn den norske.

I tillegg til at hovedvilkåret om skattesparingsformål må være oppfylt, må det etter den norske omgåelsesnormen foretas en helhetsvurdering av sekundæretableringens virkninger for å vurdere om disposisjonene fremstår ”*som stridende mot skattereglenes formål*”⁸⁶. Det må blant annet legges vekt på etableringens forretningsmessige egenverdi og skattyters formål med disposisjonen. I de tilfellene etableringen av NOKUS-selskapet utgjør et rent kunstig arrangement etter den fellesskapsrettslige omgåelsesnormen, vil NOKUS-selskapet mangle ”*økonomisk realitet*”, jf. premiss 65 i Cadbury Schweppes-dommen. Dette innebærer at etableringen som hovedregel ikke vil ha noen forretningsmessig egenverdi for partene utover skattebesparelsene. Når partene allikevel velger å etablere et selskap i et lavskattland vil dette kunne være i strid med formålet i norsk skattelovgivning om å beskatte inntekter med tilstrekkelig sterk tilknytning til landet, jf. sktl. §§ 2-2 og 2-3. Et poeng i denne sammenheng er at det i det hele tatt er tvilsomt om selskapets inntekter vil unngå beskatning på grunnlag av §§ 2-2 og 2-3 når etableringen ikke har noen økonomisk realitet i etableringsstaten.

Selv om anvendelse av den ulovfestede omgåelsesnormen må bero på en konkret vurdering av forholdene i hver enkelt sak, så kan det fastholdes at vurderingstemaene er like etter den fellesskapsrettslige omgåelsesnormen og den nasjonale omgåelsesnormen. Det ligger som en forutsetning i den fellesskapsrettslige omgåelsessnormens objektive og subjektive elementer at partenens hovedformål med etableringen var å spare skatt og at disposisjonene vil være i strid med den nasjonale skattelovgivningen.

Norske myndigheter vil således i mange tilfeller kunne anvende den norske ulovfestede omgåelsesnormen når etableringen av NOKUS-selskapet utgjør et rent kunstig arrangement i fellesskapsrettslig forstand.

⁸⁶ L.c.

b) Alternative regler når NOKUS-selskapet ikke utøver ervervsmessig virksomhet

I Cadbury Schweppes-dommen oppstiller EF-domstolen et krav om at etableringen rent faktisk må utøve ”*erhvervsmæssig virksomhed*” for at den skal beskyttes av etableringsfriheten, jf. premiss 54. Problemstillingen her er hvilke alternativer regler norske myndigheter kan anvende hvis NOKUS-selskapet ikke utøver ervervsmessig virksomhet i etableringsstaten.

i. Ingen inntekt å beskatte

Hvis NOKUS-selskapet ikke utøver noen form for ervervsmessig virksomhet i etableringsstaten, vil det ikke oppstå noen inntekt som norske myndigheter kan beskatte. I slike tilfeller er sekundæretableringen uproblematisk sett fra norske skattemyndigheters side.

ii. Proforma-regler

Hvis imidlertid NOKUS-selskapet overfor norske skattemyndigheter hevder å drive med ervervsmessig virksomhet, men i realiteten ikke oppebærer noen inntekter i etableringsstaten, kan proforma-regler være aktuelle å anvende. Med proforma-forhold siktes til arrangementer hvor partene hevder et annet rettslig forhold utad enn det som er ment å gjelde innad mellom dem.⁸⁷ Reglene er ulovfestet og beror på den skatterettslige grunnsetning om at de forhold som reelt gjelder mellom partene også skal legges til grunn for beskatningen. Problemstillingen her er om norske skattemyndigheter kan beskatte aksjonærene i NOKUS-selskaper fordi NOKUS-selskapet ikke utøver ervervsmessig virksomhet. Dette vil for det første være aktuelt hvis sekundæretableringen i seg selv er proforma. Hvis opprettelsen av NOKUS-selskapet ikke har noen realitet for de involverte parter utover å redusere skattepliktig overskudd i Norge, kan norske skattemyndigheter legge de reelle forhold til grunn. Også i tilfeller der NOKUS-selskapets salg av tjenester til morselskapet påberopes overfor de norske skattemyndigheter, men disse transaksjonene

⁸⁷ Se Zimmer 2005, side 59.

ikke er ment å være rettslig bindende mellom partene, vil norske proforma-regler kunne begrunne skatteplikt til Norge. I slike tilfeller følger skatteplikten av at det norske morselskapets overskudd vil være skattepliktig etter sktl. § 2-2 sjette ledd. Reduksjonen i overskudd som skyldes proforma-transaksjoner ses bort fra ved ligningen av morselskapet.

Proforma-regler kan således anvendes til å bekjempe situasjoner der NOKUS-selskapet ikke utøver noen ervervsmessig virksomhet.

c) Alternative regler når NOKUS-selskapet ikke drives gjennom en fast innretning

Et annet krav EF-domstolen stiller for at etableringen skal være reell i Cadbury Schweppes-dommen er at selskapet utøver den økonomiske virksomheten gjennom ”*en fast indretning i denne medlemsstat*” jf. premiss 54. Når det gjelder den fysiske tilstedeværelsen stilles det krav både til selskapets lokaler, personale og utstyr, jf. dommens premiss 67. Kravene til fast innretning utdypes som nevnt ovenfor, delvis i Generaladvokatens forslag til avgjørelse i Cadbury Schweppes-dommen. Problemstillingen her er hvilke regler norske myndigheter kan benytte hvis NOKUS-selskapet ikke oppfyller kravene til fysisk tilstedeværelse i vertsstaten ved drift gjennom fast innretning der fordi en for stor del av driften i realiteten foregår i Norge. Dette kan for eksempel være tilfelle for en virksomhet som utelukkende driver produksjon i Norge, men hvor virksomheten av skattemessige årsaker eies av et NOKUS-selskap opprettet i et lavskattland som Kypros.

i. Beskatning med hjemmel i reglene om fast driftssted

Hvis den delen av NOKUS-selskapets virksomhet som har tilknytning til Norge drives gjennom en fast forretningsinnretning her kan beskatning med hjemmel i sktl. § 2-3 første ledd bokstav b være aktuelt.⁸⁸ Reglene om beskatning av fast driftssted muliggjør beskatning av inntekter opptjent i Norge gjennom filialer og andre forretningsinnretninger som ikke er egne rettssubjekter i Norge. Hvis NOKUS-selskapet derimot i forbindelse med driften i Norge har etablert seg i riket gjennom å opprette et datterselskap vil norske

⁸⁸ Se Andreas Bullen og Bettina Banoun i artikkelen ”*En spiker i kisten for NOKUS-beskatning i EØS*” i Revisjon og Regnskap nr.7 2006, side 48 punkt 3.2.

skattemyndigheter ha beskatningshjemmel i sktl. § 2-2 da datterselskapet som den store hovedregel vil være hjemmehørende i Norge. Dette stiller seg annerledes for filialer og lignende som ikke er egne skattesubjekter. For å sikre at inntekter med en sterk tilknytning til Norge også blir beskattet her, opereres det i Norge med regler om beskatning av faste driftssteder.

At NOKUS-selskapet har norske kunder er imidlertid ikke tilstrekkelig til å etablere et fast driftssted i Norge. Det må foregå en eller annen form for virksomhet her. Sktl. § 2-3 første ledd bokstav b krever at NOKUS-selskapet ”*utøver eller deltar i*” virksomhet ”*som drives eller bestyres*” herfra. Det følger av vilkåret ”*drives*” herfra at en viss aktivitet med økonomisk karakter må finne sted i Norge for NOKUS-selskapets regning og risiko.⁸⁹ Hvis NOKUS-selskapet setter bort all aktivitet i Norge til en underentreprenør kan det likevel anses å drive virksomhet her. Dette ble avgjort i Rt. 2001 s. 512 *Safe Service*. Vilkaåret ”*bestyres*” herfra har bare selvstendig betydning der virksomheten ikke drives fra Norge, typisk i internasjonal skipsfart.⁹⁰

Sktl. § 2-3 første ledd bokstav b er den internrettslige hjemmelen for beskatning av inntekt fra fast driftssteder. I grenseoverskridende situasjoner innen EØS-området vil imidlertid Norge kunne ha gitt avkall på deler av denne beskatningskompetansen i skatteavtaler. Norge har som nevnt inngått skatteavtaler med alle EØS-land unntatt Liechtenstein. Om adgangen til å beskatte NOKUS-selskapet begrenses av skatteavtalene vil ikke bli drøftet nærmere i denne oppgaven, men det konstateres at fast driftssted-begrepet i skatteavtalene generelt sett er ”*noe snevrere*”⁹¹ enn det vi finner i norsk intern rett.

Sktl. § 2-3 første ledd bokstav b vil således kunne ramme situasjoner der NOKUS-selskapet er etablert i et lavskattland, men hvor etableringen mangler økonomisk realitet

⁸⁹ For en nærmere drøftelse av vilkårene for å etablere fast driftssted i Norge se *Zimmer 2003*, sidene 138 til 140.

⁹⁰ Op. cit. 139 siste avnitt.

⁹¹ Op. cit., side 140.

fordi en for stor del av virksomheten drives gjennom en fast forretningsinnretning i Norge. For eksempel vil de skattemessige konsekvensene av de rene postkasseselskapene kunne bekjempes med regler om beskatning av faste driftssteder. Et poeng i denne sammenheng er at reglene om beskatning av fast driftssted også kan anvendes hvis NOKUS-selskapet driver virksomheten sin delvis gjennom en fast innretning i etableringsstaten og delvis gjennom et fast driftssted i Norge. I disse situasjonene vil etableringen være beskyttet av etableringsfriheten, men ettersom reglene om beskatning av fast driftssted neppe innebærer en restriksjon på utøvelsen av etableringsfriheten kan Norge likevel beskatte de inntektene som kan allokere til det faste driftsstedet i Norge.

ii. Regler om hvor et selskap er skattemessig hjemmehørende

Hvis kravene til å drive økonomisk virksomhet ved hjelp av en fast innretning i etableringsstaten ikke er oppfylt, kan dette også skyldes at NOKUS-selskapet ikke har noen selvstendighet vedrørende beslutninger om selskapets drift. For det nærmere innhold av dette vilkåret konferer premiss 113 i Generaladvokatens forslag til avgjørelse i Cadbury Schweppes-saken og drøftelsen av om dette vilkåret gir uttrykk for gjeldende rett under punkt 3.5.1.1. Problemstillingen i dette avsnittet er om norske myndigheter kan beskatte NOKUS-selskapet med hjemmel i det skattemessige bostedsbegrepet i sktl. § 2-2 første ledd, når det ikke oppfyller kravene til drift gjennom en fast innretning i etableringsstaten fordi selskapet i realiteten fullt ut drives fra Norge.

Overfor land Norge har skatteavtale med vil skatteavtalens bostedsbegrep være avgjørende. Hva som ligger i skatteavtalenes bostedsbegrep faller utenfor hovedproblemstillingen i denne oppgaven og vil ikke bli nærmere behandlet. Det materielle innholdet i denne bestemmelsen antas likevel i hovedsak å være identisk med innholdet av begrepet ”hjemmehørende” i sktl. § 2-2 første ledd.⁹²

⁹² Se *Zimmer 2003*, side 131.

Hvis selskapet er *”hjemmehørende i riket”* vil altså norske skattemyndigheter kunne skattlegge datterselskapets inntekter med hjemmel i sktl. § 2-2 første ledd. Innholdet av de norske bostedsbegrepet er blitt fastlagt i høyesterettspraksis. I Rt.2002 s.1144 (straffesak) ble selskaper som var registrert i Panama og Kypros ansett å være hjemmehørende i Norge fordi de ble ledet av en person som var bosatt i Norge. Det følger av dommen at det avgjørende kriterium er om selskapet ledes fra Norge og da særlig om styrefunksjonene utøves i riket. At ledelsen på styrenivå foregår fra Norge betyr på den annen side ikke nødvendigvis at NOKUS-selskapet ikke oppfyller kravene til selvstendig drift. Det kan tenkes at styret overlater beslutninger av betydning for NOKUS-selskapets drift til personer i etableringsstaten, for eksempel den daglige leder, slik at etableringen må anses reell i fellesskapsrettslig forstand. I slike tilfeller må norske skattemyndigheter akseptere etableringen ettersom restriksjonen da ikke kan opprettholdes som begrunnet i hensynet til å unngå skatteunndragelse. Spørsmålet om beskatning med hjemmel i alternative regelsett kommer derfor ikke på spissen i disse situasjonene. Motsatt vil det ofte være slik at der driften av NOKUS-selskapet fullt ut foregår fra Norge vil også ledelsen av selskapet foregå her. Noen nødvendig sammenheng mellom lokalisasjonen av driften og ledelsen er det likevel ikke. Velger en norsk virksomhet å organisere seg slik at virksomheten eies av et NOKUS-selskap og ledelsen av selskapet på styrenivå også foregår fra NOKUS-selskapets hjemstat, så må norske myndigheter akseptere dette. I disse tilfellene vil imidlertid beskatning med hjemmel i reglene om fast driftssted i sktl. § 2-3 første ledd bokstav b i mange tilfeller kunne benyttes for å beskatte inntekter som stammer fra virksomheten i Norge.

Beskatning med hjemmel i sktl. § 2-2 første ledd kan således anvendes i de tilfeller der NOKUS-selskapet ikke har noen selvstendighet vedrørende beslutninger om selskapets drift, men fullt ut ledes fra Norge. Et poeng i denne sammenheng er også at beskatning med hjemmel i sktl. § 2-2 første ledd ikke antas å utgjøre en restriksjon på etableringsfriheten og at norske skattemyndigheter derfor slipper å vurdere om det foreligger et rent kunstig arrangement som har til formål å omgå norske skattelovgivning, hvis NOKUS-selskapet er *”hjemmehørende”* i Norge.

NOKUS-selskapet kan således beskattes i Norge med hjemmel i sktl. § 2-2 første ledd når kravene til drift gjennom en selvstendig fast innretning ikke er oppfylt, og ledelsen av selskapet foregår i Norge. Det er særlig lokaliseringen av styrefunksjonene som er avgjørende for hvor ledelsen av selskapet utøves.

d) Internprisingsreglenes rolle i kampen mot skatteunndragelser

Endelig i denne delen av oppgaven skal det drøftes hvilken rolle internprisingsreglene spiller for norske myndigheters kamp mot skatteunndragelse i form av rent kunstige arrangementer. I Norge er reglene om internprising hjemlet i sktl. § 13-1. Disse reglene gir ikke selvstendig hjemmel for beskatning men kan sees på som en presisering av skattelovens alminnelige bestemmelser om hvem som skal tilordnes skattepliktig inntekt og formue, jf. Ot.prp. nr.86 (1997-1998) s.75, pkt.7.13.⁹³ Regelen i sktl. § 13-1 bestemmer at prisen på transaksjoner mellom parter med ”*direkte eller indirekte interessefellesskap*” skal fastsettes ved skjønn hvis skattyters inntekt (eller formue) er ”*redusert*”, og det foreligger *årsakssammenheng* mellom reduksjonen i inntekt (eller formue) og interessefellesskapet,⁹⁴ jf. sktl. § 13-1 første ledd. I så fall settes prisen til den man antar ville ha vært avtalt dersom ”*interessefellesskapet ikke hadde foreligget*”, jf. sktl. § 13-1 tredje ledd. Å skulle finne fram til den prisen uavhengige parter ville avtalt, kalles armlengdeprinsippet. I grenseoverskridende situasjoner presiseres reglene i sktl. § 13-1 av OECDs retningslinjer for internprising, jf. Rt. 2001 s.1265 *Agip*. Dette er nå foreslått lovfestet i et høringsnotat fra Finansdepartementet av 7. november 2006.

Hvis NOKUS-selskapet handler med et norsk morselskap og denne handelen fører til en reduksjon i det norske skatteprovenyet, vil internprisingsreglene kunne spille en rolle. Dersom NOKUS-selskapet selger varer eller tjenester på vanlige markedsvilkår til det norske morselskapet og dette reduserer det norske morselskapets overskudd må dette imidlertid respekteres av norske myndigheter. Avviker derimot avtalebetingelsene mellom

⁹³ Se også *Skaar m.fl.*, side 330.

⁹⁴ Se *Zimmer 2003*, side 176.

NOKUS-selskapet og morselskapet fra det uavhengige parter ville avtalt, kan internprisingregler komme korrigerende inn. Dette skyldes i så fall at tjenestene eller varene er feil priset og ikke at NOKUS-selskapet i seg selv mangler økonomisk realitet. Det samme vil være tilfelle når tjenesteytelsene NOKUS-selskapet yter morselskapet fullstendig mangler økonomisk verdi, jf. premiss 114 i Generaladvokat Légers forslag til avgjørelse i Cadbury Schweppes-dommen. I så fall kan de norske skattemyndigheter for skattemessige formål se bort fra den reduksjonen av morselskapets skattbare overskudd som feilprisingen har medført. Reduksjonen vil bestå av differansen mellom den pris uavhengige parter ville avtalt og den partene har avtalt.

Internprisingsreglene kan ikke anvendes for å ramme *etableringer* som er et resultat av rent kunstige arrangementer. Likevel kan også feilprising av tjenester og varer betraktes som en form for skatteomgåelse basert på et rent kunstig arrangement. Den form for skatteunndragelse som internprisingsregelen er egnet til å forebygge, bekjempes ikke i dag spesielt gjennom NOKUS-reglene. NOKUS-reglene har som hovedformål å motvirke skattemotivert kapitalflukt⁹⁵. Feil internprising er derimot et problem som gjelder både i innenlandske og i grenseoverskridende situasjoner. Regelverket har likevel en særlig betydning i NOKUS-situasjonene når det foregår handel mellom NOKUS-selskapet og et norsk morselskap, ettersom det alltid vil foreligge en mulighet for skattebesparelser gjennom bruk av feil internprising fordi NOKUS-selskapet er hjemmehørende i et lavskattland.

Internprisingreglene kan således få betydning for NOKUS-tilfellene når NOKUS-selskapet handler med norske selskaper som det har et interessefellesskap med. Norske myndigheter kan ved bruk av internprisingsreglene forhindre at det norske skatteprovenyet uthules som et resultat av feil prising av varer eller tjenester.

⁹⁵ Se Ot.prp. nr. 16 (1991-1992), side 67 første spalte.

e) Oppsummering av de alternative beskatningshjemler

I de tilfellene NOKUS-selskapet er resultatet av rent kunstige arrangementer som har til formål å omgå norsk skattelovgivning, har norske skattemyndigheter allerede flere eksisterende regelsett de kan benytte for å sikre beskatning av inntektene til NOKUS-selskapet. Den ulovfestede omgåelsesnormen kan i mange tilfeller anvendes der etableringen av NOKUS-selskapet ikke har noen verdi for skattyterne utover skattebesparelsene og er i strid med formålet i sktl. §§ 2-2 og 2-3. Hvis ikke inntektene fra NOKUS-selskapet reflekterer noen reell økonomisk virksomhet vil proforma-regler kunne sikre norsk beskatning. Hvis NOKUS-selskapet driver økonomisk virksomhet men denne i sin helhet foregår fra Norge, vil reglene om beskatning fast driftssted og om hvor et selskap er skattemessig hjemmehørende i sktl. §§ 2-3 første ledd bokstav b og iblant 2-2 første ledd kunne anvendes. På bakgrunn av de foregående drøftelsene antar jeg at eksistensen av nevnte regelsett samlet sett i tilstrekkelig grad gjør det mulig å ivareta hensynet til å bekjempe rent kunstige arrangementer som har til formål å omgå den norske skattelovgivning. Bruken av NOKUS-regler vil likevel ikke være uproporsjonal hvis EØS-retten tillater norske myndigheter å operere med flere restriksjoner enn nødvendig for å ivareta det relevante tungtveiende samfunnshensyn.

3.5.3.3 Innebærer proporsjonalitetskravet et forbud mot å operere med NOKUS-regler når det finnes andre eksisterende regelsett som i tilstrekkelig grad ivaretar det tungtveiende samfunnshensynet?

Problemstillingen her er om NOKUS-regler i det hele tatt kan oppfylle proporsjonalitetskravet under Rule of Reason-testen når det finnes andre regler som i tilstrekkelig grad ivaretar det tungtveiende samfunnshensynet. Å anvende NOKUS-reglene ved siden av de eksisterende regelsettene gir for det første skattyterne et ekstra sett med regler å forholde seg til. Dette vil kunne avholde skattyterne fra å begi seg ut i grenseoverskridende ervervsvirksomhet, eller i det minste gjøre ervervsvirksomheten mindre attraktiv. Dette taler for at bruk av NOKUS-regler er uproporsjonalt. Man kan imidlertid spørre seg om den restriktive virkningen av NOKUS-reglene er sterk nok til at

EFTA-domstolen vil tillegge den vekt under proporsjonalitetsvurderingen. EFTA-domstolen fastslo i Fokus Bank-saken⁹⁶ at det ikke gjelder noe *de minimis*-unntak fra forbudsbestemmelsene på området for de fire friheter i EØS-avtalen. At NOKUS-reglenes restriktive virkning på utøvelsen av etableringsfriheten er svak er således ikke relevant under proporsjonalitetsvurderingen.

Et annet poeng er at anvendelsen av de alternative regelsettene i motsetning til NOKUS-reglene, neppe vil utgjøre en restriksjon på utøvelsen av etableringsfriheten. For det første antas den norske omgåelsesnormen å gjelde likt i grenseoverskridende situasjoner som i situasjoner med utelukkende innenlandsk tilknytning. For det andre antas det at de øvrige alternative beskatningshjemplene som et utgangspunkt kun fordeler beskatningskompetanse mellom medlemslandene. Det må være grunn til å anta at EFTA-domstolen vil kreve at norske myndigheter benytter de regelsett som virker minst inngripende på utøvelsen av etableringsfriheten først. Kun der anvendelsen av de alternative regelsettene ikke er tilstrekkelig for å bekjempe de fellesskapsrettslige skatteomgåelsestilfellene, vil anvendelse av NOKUS-regler kunne aksepteres.

Om de alternative regelsettene vil kunne dekke alle de fellesskapsrettslige omgåelsestilfellene er vanskelig å si med sikkerhet. En endelig avklaring av dette spørsmålet får man først hvis EF- eller EFTA-domstolen får forelagt seg saker hvor spørsmålet blir satt på spissen. Dette usikkerhetsmomentet taler på den annen side for at Norge bør kunne gardere seg mot omgåelse av skattelovgivningen gjennom å anvende NOKUS-regler. Så fremt de rent kunstige arrangementer kan bekjempes med alternative regelsett, så må likevel disse regelsettene, som virker mindre restriktive på utøvelsen av etableringsfriheten, være de eneste tillatte reglene.

Proporsjonalitetskravet innebærer således et forbud mot å operere med NOKUS-regler fordi andre regelsett som hovedregel kan bekjempe de fellesskapsrettslige

⁹⁶ Sak E-1/04 *Fokus Bank*, premiss 43, se også *Bullen*, sidene 444 til 446.

omgåelsestilfellene uten å utgjøre en restriksjon på etableringsfriheten. Selv hvis anvendelsen av de alternative regelsett utgjør en restriksjon må den norske lovgiver likevel anvende dem istedenfor NOKUS-reglene. Det skyldes at det vil være uproporsjonalt å utsette en skattyter for flere regelsett enn det som er nødvendig for å bekjempe rent kunstige arrangementer som har til formål å omgå norske skattelovgivning.

3.6 Konklusjon

Hensynet til å motvirke skatteunndragelser i form av rent kunstige arrangementer som har til formål å omgå den nasjonale skattelovgivning, er relevant. NOKUS-reglene er egnet til å bekjempe denne formen for skatteunndragelser. NOKUS-reglene er uproporsjonale i sin nåværende form ved at de rammer flere tilfeller enn de rent kunstige arrangementer som har til formål å omgå norske skattelovgivning. Bruken av NOKUS-regler vil i en hver utforming være uproporsjonal, da det antas at norske myndigheter allerede har regler som i tilstrekkelig grad kan motvirke skatteunndragelser i form av rent kunstige arrangementer som har til formål å omgå norsk skattelovgivning.

4 Hovedkonklusjon

NOKUS-reglene er i strid med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen. Reglene hindrer så vel utøvelsen av etableringsfriheten i EØS art. 31, som retten til fri bevegelighet av kapital i EØS art. 40. Reglene kan i sin nåværende utforming ikke opprettholdes av tungtveiende samfunnshensyn.

Cadbury Schweppes-dommen har to hovedkonsekvenser for anvendelsen av NOKUS-reglene. For det første må skattemotivert kapitalflukt gjennom sekundæretableringer godtas av norske myndigheter. Velger et selskap å flytte deler av virksomheten til et annet medlemsland hvor skattebetingelsene er gunstigere, så kan ikke NOKUS-regler brukes for å utligne denne skattemessige fordelene. Den norske lovgiver står allikevel fritt til å

kontrollere at inntektsreduksjonen skyldes at en virksomhet *rent faktisk* er flyttet ut av landet. Denne kontrollretten gjelder både med hensyn til flytting av lokaler og personale. Norske myndigheter kan heller ikke lenger utligne de skattemessige konsekvensene av at en skattyter velger å investere sin kapital i et annet EØS-land fremfor Norge gjennom bruk av NOKUS-regler. Den andre hovedkonsekvensen er at norske myndigheter ikke trenger å godta skatteunndragelse i form av rent kunstige arrangementer som har til formål å omgå norsk skattelovgivning.

Med de snevre rammene EF-domstolen trakk opp for bruk av CFC-regler i Cadbury Schweppes-dommen, vil NOKUS-reglene ha mistet mye av sin betydning innen EØS-området. For det første er anvendelsesområdet for NOKUS-beskatning blitt kraftig innskrenket, og norske myndigheter kan ikke lenger hindre skattytere i å nyte godt av gunstigere beskatning i andre EØS-land av den grunn at skattenivået er lavere der. NOKUS-reglene kan således ikke benyttes til å beskytte det norske skattefundamentet. For det andre vil norske myndigheter som regel kunne beskatte NOKUS-aksjonæren med hjemmel i andre skatteregler enn NOKUS-reglene i de tilfellene EØS-avtalen fortsatt åpner for beskatning av NOKUS-aksjonærene.

Slik den fellesskapsrettslige rettstilstanden er etter avsigelsen av Cadbury Schweppes-dommen er det klart at forslaget fra flertallet i Rederiskatteutvalget om utvidelse av anvendelsesområdet for sktl. § 10-64 i NOU 2006: 4⁹⁷, ikke vil oppfylle Norges forpliktelser etter EØS-avtalen. Forslaget gikk ut på å innføre NOKUS-beskatning uavhengig av om NOKUS-selskapets inntekter var av passiv eller aktiv karakter. Av praktiske grunner begrenset flertallet seg i første omgang til å foreslå en utvidelse av anvendelsesområdet ved å innføre en ny definisjon av passive inntekter og basisselskapsinntekter. Som det fremgår av oppgaven, vil NOKUS-reglenes anvendelsesområde på bakgrunn av Cadbury Schweppes-dommen derimot måtte innskrenkes og ikke utvides slik Rederiskatteutvalget foreslår. Man bør i det hele tatt ved

⁹⁷ Se NOU 2006: 4 Rederiskatteutvalget: *Forslag til endringer i beskatningen av norsk utenriks sjøfart*, side 150 til 152.

en gjennomgang av behovet for NOKUS-regler se nærmere på om et slikt regelverk overhodet kan oppfylle kravene i EØS-avtalen. Overfor land som står utenfor EØS-samarbeidet endrer Cadbury Schweppes-dommen likevel ikke adgangen til å operere med NOKUS-regler.

Et alternativ til å anvende NOKUS-regler vil være å benytte de eksisterende regelsettene til å bekjempe omgåelser av den norske skattelovgivning i grenseoverskridende situasjoner innen EØS-området. Svakheten med denne tilnærmingsmåten er den usikkerhet som ligger i om de alternative regelsettene samlet sett rammer alle former for rent kunstige arrangementer som har til formål å omgå norsk skattelovgivning. En annen mulighet er å lovfeste en spesiell omgåelsesnorm med gyldighet overfor EØS-landene, som tar utgangspunkt i retningslinjene EF-domstolen gir i Cadbury Schweppes-dommen⁹⁸. Hvis en slik regel i likhet med NOKUS-reglene bare anvendes i grenseoverskridende situasjoner vil imidlertid normen i seg selv utgjøre en restriksjon på utøvelsen av etableringsfriheten. Som vist i oppgaven er det tvilsomt om innføringen av et slikt ekstra regelsett vil være proporsjonal under Rule of Reason-testen.

⁹⁸ Se Andreas Bullen og Bettina Banoun i artikkelen ”*En spiker i kisten for NOKUS-beskatning i EØS*” i Revisjon og Regnskap nr.7 2006, side 49.

5 Litteraturliste

Bøker:

- Banoun:* Bettina Banoun: *Omgåelse av skattereglene: en studie av høyesterettspraksis*, 1. utgave, Oslo 2003, ISBN 82-02-19821-6
- Bullen:* Andreas Bullen: *EU, EØS og skatt: De fire friheter og direkte beskatning*, 1. utgave, Oslo 2005, ISBN 82-05-34490-6
- Karnov:* Hovedredaktører Peter Lødrup, Knut Kaasen og Steinar Tjomsland: *Norsk Lovkommentar 2005*, Oslo 2005, ISBN 82-05-34210-5
- Sejersted m.fl.:* Fredrik Sejersted, Finn Arnesen, Ole-Andreas Rognstad, Sten Foyn og Olav Kolstad: *EØS-rett*, 2. utgave, Oslo 2004, ISBN 82-15-00127-0
- Skaar m.fl.:* Arvid Aage Skaar m.fl.: *Norsk skatteavtalerett*, 1. utgave, Oslo 2006, ISBN 82-05-35549-5
- Zimmer 2003:* Fredrik Zimmer: *Internasjonal inntektsskatterett*, 3. utgave, Oslo 2003, ISBN 82-15-00408-3
- Zimmer 2005:* Fredrik Zimmer: *Lærebok i skatterett*, 5. utgave, Oslo 2005, ISBN 82-15-00836-4

Artikler:

- Renata Fontana: "The Uncertain Future of CFC Regimes in the Member States of the European Union- Part 2" i *European Taxation* nr. 7 juli 2006, side 317-334
- Andreas Bullen og Bettina Banoun: "En spiker i kisten for NOKUS-beskatning i EØS" i *Revisjon og Regnskap* nr.7 2006, side 43-49
- Axel Cordewener og Ekkehart Reimer: "The Future of Most-Favoured-Nation Treatment in EC Tax Law – Did the ECJ Pull the Emergency Brake without Real Need? – Part 2" i *European Taxation* nr. 7 juli 2006, side 291-306
- Jens Schönfeld: "The Cadbury Schweppes Case: Are the Days of the United Kingdom's CFC Legislation Numbered?" i *European Taxation* nr. 8 oktober 2004, side 441-452

Gerard T. K. Meussen:

“Cadbury Schweppes: The ECJ Significantly Limits the Application of CFC Rules in the Member States” i European Taxation nr. 1 2007, side 13-18

Forarbeider:

Ot. prp. nr. 16 (1991-1992)

Oppfølging av skattereformen 1992

Innst. O. nr. 14 (1992-1993)

Innstilling fra utenriks- og konstitusjonskomiteen om lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS), m.v.

NOU 2006: 4

Rederiskatteutvalget, Forslag til endringer i beskatningen av norsk utenriks sjøfart

EF Rettsakter:

Rådets direktiv 90/434/EØF av 23. juli 1990 om en felles beskatningsordning ved fusjon, spaltning, tilførsel av aksjer og ombytning av aksjer vedrørende selskaper i forskjellige medlemsstater (fusjonsdirektivet), EF-Tidende nr. L 225 av 20/08/1990 s. 0001-0005

Rådets direktiv 90/435/EØF av 23. juli 1990 om en felles beskatningsordning for mor- og datterselskaper fra forskjellige medlemsstater (mor-datterdirektivet), EF-Tidende nr. L 225 av 20/08/1990 s. 0006-0009

Konklusjoner 98/C 2/01, vedtatt av Rådet (ECOFIN) 1. desember 1997, EF-tidende nr. C 002 av 06/01/1998 s. 0001-0006

Rådets direktiv 2003/48/EF av 3. juni 2003 om beskatning av inntekter fra oppsparing i form av rentebetalinger (rente/royaltydirektivet), EU-Tidende nr. L 157 av 26/06/2003 s.0038-0048

6 Domsregister

Dommer fra EF-domstolen:

Sak C-788/79 <i>Gilli og Andres</i>	Straffesak mot Herbert Gilli og Paul Andres, Saml. 1980 s. 02071
Sak C-283/81 <i>CILFIT</i>	SRL CILFIT og Lavaficio di Gavordo Spa mot Ministero della Sanità, Saml. 1982 s. 03415
Sak C-81/87 <i>Daily Mail</i>	The Queen mot H.M. Treasury og Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail og General Trust plc, Saml. 1988 s. 05483
Sak C-107/94 <i>Asscher</i>	P.H. Asscher mot Staatssecretaris van Financiën, Saml. 1996 s. I-03089
Sak C-3/95 <i>Reisebüro Broede</i>	Reisebüro Broede mot Gerd Sandker, Saml. 1996 s. I-06511
Sak C-250/95 <i>Futura Participations</i>	Futura Participations SA og Singer mot Administration des contributions, Saml. 1997 s. I-02471
Sak C-264/96 <i>ICI</i>	Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector og Taxes), Saml. 1998 s. I-04695
Sak C-367/96 <i>Kefalas</i>	Alexandros Kefalas m fl mot Elliniko Dimosio (Den greske stat) og Organismos Oikonomikis Anasygkrotisis Epicheiriseon AE (OAE), Saml. 1998 s. I-02843
Sak C-311/97 <i>Royal Bank of Scotland</i>	Royal Bank of Scotland plc mot Elliniko Dimosio (Den greske stat), Saml. 1999 s. I-02651
Sak C-35/98 <i>Verkooijen</i>	Staatssecretaris van Financiën mot B.G.M. Verkooijen, Saml. 2000 s. I-04071
Sak C-156/98 <i>Kommisjonen mot Tyskland</i>	Kommisjonen for de europeiske fellesskaper mot Forbundsrepublikken Tyskland, Saml. 2000 s. I-06857
Sak C-200/98 <i>X og Y mot Riksskatteverket</i>	X AB og Y AB mot Riksskatteverket, Saml. 1999 s. I-08261
Sak C-251/98 <i>Baars</i>	C. Baars mot Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem, Saml. 2000 s. I-02787

Sak C-110/99 <i>Emsland-Stärke</i>	Emsland-Stärke GmbH mot Hauptzollamt Hamburg-Jonas, Saml. 2000 s. I-11569
Sak C-136/00 <i>Danner</i>	Rolf Dieter Danner, Saml. 2002 s. I-08147
Sak C-208/00 <i>Überseering</i>	Überseering BV mot Nordic Construction Company Baumanagement GmbH (NCC), Saml. 2002 s. I-09919
Sak C-324/00 <i>Lankhorst-Hohorst</i>	Lankhorst-Hohorst GmbH mot Finanzamt Steinfurt, Saml. 2002 s. I-11779
Sak C-422/01 <i>Skandia og Ramstedt</i>	Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) og Ola Ramstedt mot Riksskatteverket, Saml. 2003 s. I-06817
Sak C-9/02 <i>De Lasteyrie du Saillant</i>	Hughes de Lasteyrie du Saillant mot Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, Saml. 2004 s. I-02409
Sak C-255/02 <i>Halifax</i>	Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd og County Wide Property Investments Ltd mot Commissioners of Customs and Excise, Saml. 2006 s. I-01609
Sak C-315/02 <i>Lenz</i>	Anneliese Lenz mot Finanzlandesdirektion für Tirol, Saml. 2004 s. I-07063
Sak C-319/02 <i>Manninen</i>	Petri Manninen, Saml. 2004 s. I-07477
Sak C-242/03 <i>Weidert/Paulus</i>	Ministre des Finances mot Jean-Claude Weidert og Elisabeth Paulus, Saml. 2004 s. I-07379
Sak C-376/03 <i>D-saken</i>	D. mot Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen, Saml. 2005 s. I-05821
Sak C-446/03 <i>Marks & Spencer</i>	Marks & Spencer plc mot David Halsey (HM Inspector of Taxes), Saml. 2005 s. I-10837
Sak C-196/04 <i>Cadbury Schweppes</i>	Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue, Saml. (foreløpig ikke publisert)
Sak C-104/06 <i>Kommisjonen mot Sverige</i>	Kommisjonen for de europeiske fellesskaper mot Kongeriket Sverige, Saml. (foreløpig ikke publisert)

Dommer fra EFTA-domstolen:

Sak E-1/04 *Fokus Bank*

Fokus Bank ASA mot Den norske stat
v/Skattedirektoratet, REC 2004 s. 15

Norske høyesterettsdommer:

Rt. 2001 s. 512 *Safe Service*

Staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker
mot Offshore Accomodation Service AB i
likvidasjon (tidl. Safe Service AB)

Rt. 2001 s. 1265 *Agip*

Norsk Agip AS mot Staten v/Finansdepartementet
A mot Den offentlige påtalemyndigheten

Rt. 2002 s. 1144

Rt. 2004 s. 957 *PGS*

PGS Geophysical AS mot Staten
v/Sentralskattekontoret for storbedrifter

Rt. 2006 s. 1232 *Telenor-dommen*

Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter mot
Telenor Eiendom Holding AS

Lagmannsrettsdommer:

RG. 2005 s. 1542 (Frostating) *Fokus Bank*

Fokus Bank ASA mot Staten v/Trondheim
kernkontor